

Maria Grazia Ortoleva

# Il diritto a detrazione dell'I.V.A. Caratteri e questioni controverse

QuiEdit  
Verona, 2016

Copyright© by QuiEdit s.n.c.  
Verona, via S. Francesco, 7 - 37129 Italy  
[www.quiedit.it](http://www.quiedit.it)  
e-mail: [informazioni@quiedit.it](mailto:informazioni@quiedit.it)  
Edizione I Anno 2016  
ISBN: 978-88-6464-405-9  
Finito di stampare nel mese di ottobre 2016 da QuiEdit s.n.c.

La riproduzione per uso personale, conformemente alla convenzione di Berna per la protezione delle opere letterarie ed artistiche, è consentita esclusivamente nei limiti del 15%.

Questo lavoro costituisce una parte emendata del lavoro destinato al volume di Giurisprudenza delle Imposte e si pubblica per gentile concessione della Direzione della Rivista.

## *Indice*

Capitolo I .....	5
Le condizioni sostanziali per la detrazione.....	5
1. Natura e caratteri del diritto a detrazione .....	5
2. Le condizioni “sostanziali” per il diritto a detrazione nella giurisprudenza comunitaria .....	18
2.1 Il requisito soggettivo.....	23
2.2 Il requisito dell’impiego .....	32
2.2.1 I beni d’investimento ad uso promiscuo.....	55
3. Le condizioni “sostanziali” per il diritto a detrazione nella giurisprudenza di legittimità .....	67
3.1 Il requisito dell’inerenza.....	72
3.1.1 L’indetraibilità dell’imposta sulle operazioni a monte impiegate esclusivamente per effettuare operazioni non assoggettate ad IVA.....	91
3.1.2 Indetraibilità dell’iva afferente operazioni esenti .....	92
3.2 Il requisito soggettivo in caso di attività preliminari .....	103
3.2.1 Le società senza impresa .....	111
Capitolo II.....	118
Le condizioni formali per l’esercizio del diritto a detrazione .....	118
1. Le condizioni formali per il diritto a detrazione nella giurisprudenza comunitaria .....	118
2. Le condizioni formali per il diritto a detrazione nella giurisprudenza di legittimità .....	134

2.1 La fattura.....	140
2.1.1 Profilo probatorio della fattura.....	143
2.1.2 Mancata esibizione delle fatture per smarrimento incolpevole o furto.....	147
2.2 L’annotazione delle fatture nel registro degli acquisti: funzione e termini.....	151
2.3 La dichiarazione.....	161
2.3.1 Detraibilità dell’eccedenza dell’imposta sul valore aggiunto a credito.....	164
2.3.2 Mancata indicazione dell’eccedenza di Iva a credito nelle dichiarazioni successive.....	169
2.4 Il mancato adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione in caso di reverse charge.....	172
Bibliografia.....	177
Indice della giurisprudenza.....	195
Corte di Giustizia.....	195
Corte di Cassazione.....	200

## *Capitolo I*

### *Le condizioni sostanziali per la detrazione*

#### *1. Natura e caratteri del diritto a detrazione*

Il diritto alla detrazione è un principio fondamentale e costituisce parte integrante del sistema comune dell'IVA<sup>1</sup>, il quale è fondato sull'applicazione dell'imposta a "ciascuna operazione" di produzione o di distribuzione, fino allo "stadio del commercio al minuto" o del consumo finale ove si verifica la definitiva acquisizione dell'IVA sul bene o servizio<sup>2</sup>.

Segnatamente il sistema delle detrazioni è diretto a garantire la neutralità dell'imposta<sup>3</sup>, intesa dalla Corte di Giustizia nella sua duplice accezione di

---

<sup>1</sup> Così Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfria e A.*, § 43 e § 52, in *Giur. imp.*, 2000, 1, con nota di PENNELLA N., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 1577 ss., la quale rinvia in tal senso alla sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Molenbeide e A.*, § 47, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1998, I, p. 7281 ss.. V. anche Corte di Giustizia, 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione/Italia*, § 28, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 8195 ss.; Id., 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol e Stadler*, § 42, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2002, I, p. 81; Id., 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, § 33, in *Giur. imp.*, 2005, 3, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4357 ss.; Id., 10 luglio 2008, C-25/07, *Sosnowska*, § 14, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, 2008, p. 5129 ss.; Id., 15 aprile 2010, cause riunite C-538/08 e C-33/09, *X Holding BV e Oracle Nederland BV*, § 37, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2010, I, p. 3129 ss.; nonché in *Europe* 2010, comm. 214, con nota di MOSBRUCKER A. L.; Id., 28 luglio 2011, C-274/10, *Commissione/Ungheria*, § 42, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 7289 ss.; Id., 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e 142/11, *Mabagében e Dávid*, § 37, in *Giur. imp.*, 2012, 3, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta digitale*, 2012.

<sup>2</sup> Cfr. art. 1, par. 4, Direttiva del Consiglio dell'Unione europea del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, d'ora in avanti Direttiva n. 2006/112/CE o Direttiva rifiusa.

<sup>3</sup> Sul significato di imposta neutrale v. MØLLER EGGERT M., *On the Value-Added Tax in Denmark and the European Economic Community and the Reinassance of Tax Neutrality*, in *Bulletin for international fiscal documentation*, Amsterdam, 1967, vol. 21, p. 431, spec. p. 432 e p. 440. Per

imposta, che per un verso non incide sulle attività economiche (e, dunque, sui soggetti passivi) per l'altro garantisce ad operazioni analoghe eguale trattamento così da non comportare una distorsione nella concorrenza<sup>4</sup>.

Sotto il primo profilo è pacifico nella giurisprudenza comunitaria il principio secondo il quale il diritto a detrazione è diretto ad eliminare

---

l'A. "Formulations of the principle of tax neutrality vary widely. Common to them all, however, is the fact that they establish as a fiscal objective (either an objective per se or a means of attaining other objectives) that taxes should not be allowed to have repercussions on certain social conditions". In particolare prosegue l'A. "A purely abstract definition of tax neutrality does not help much. It may easily become vague in the same way as a purely abstract definition of liberalism. Tax neutrality can (when considered in this vague and undetermined way) be perceived as a fiscal objective per se ... *omissis*.... Typically, however, tax neutrality will be a means – or one out of many means – of achieving, e.g. greater economic growth, integration within the EEC, a larger foreigntrade, a more efficient assessment of taxes, prevention of tax avoidance etc.". Pertanto "Every time the term 'tax neutrality' is met with, the following questions should be asked: a) To which variant does the term refer? b) Can the variant be linked up with any specific political objective? c) Are the techniques explained? Example: TVA in the EEC variant: Concerning a) Neutrality in the allocation of resources. Concerning b) The desire for economic growth and integration. c) The structure and details of the acts". Siffatta impostazione è condivisa da KAJUS J. - TERRA B., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam, 2016, p. 300 ss., spec. pp. 300 - 301, i quali – dopo aver affermato che "Neutrality of taxation is a relative matter. Relativity is to be understood in its literal sense ... " – aggiungono che "In order to discuss neutrality in a relative perspective it is useful to discern two different levels of neutrality: internal and external neutrality", laddove "Internal neutrality, which is related to national aspects, can be divided into legal, economic and competition neutrality" mentre quella "external" riguarda "international aspects". Sulle accezioni del principio di neutralità nell'ambito dell'IVA v. inoltre MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'iva, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in *I principi europei di diritto tributario*, a cura di Di Pietro A. – Tassani T., Padova, 2013, p. 269 ss., spec. pp. 271 - 273, il quale – dopo aver precisato che "la scomposizione del concetto vale solo a fini espositivi e non ha rilevanza normativa" – individua tre differenti accezioni di "neutralità interna", ossia quella "sotto il profilo dell'effetto giuridico", quella "economica" e infine quella "intesa come 'indifferenza'. A queste "si aggiunge quella di neutralità 'esterna' sul piano degli scambi internazionali ... perseguita, beninteso all'interno di ogni giurisdizione fiscale e di ogni singolo mercato nazionale, attraverso le regole sulla territorialità dell'imposizione, il principio di parità di trattamento tra merci nazionali e straniere, il riconoscimento dei diritti allo sgravio dell'IVA sugli acquisti anche agli operatori non residenti". Sul punto v. anche MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012, p. 235 ss..

<sup>4</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 15 novembre 2012, C-174/11, *Ines Zimmermann*, §47 e § 48, in *Raccolta digitale*. Nello stesso senso v. Conclusioni Avvocato Generale Sharpston E., 8 maggio 2012, C-44/11, *Deutsche Bank AG*, nota 18.

qualsiasi incidenza economica dell'imposta sulle operazioni avvenute nel ciclo produttivo e distributivo e sul soggetto che le effettua<sup>5</sup> e, dunque, a garantire "la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA"<sup>6</sup> e a far sì che l'imposta non influisca sulla determinazione dei prezzi e non abbia effetti discriminatori e selettivi sui beni e servizi scambiati in ragione della lunghezza delle catene produttive e distributive<sup>7</sup>.

Per effetto della detrazione, infatti, l'importo che il soggetto passivo deve corrispondere all'erario cumulativamente su tutte le operazioni è determinato detraendo dalle imposte applicate sul prezzo dei beni o dei servizi l'ammontare dell'IVA assolta o addebitata allo stesso soggetto passivo "sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo"<sup>8</sup>, sistema c.d.

---

<sup>5</sup> Cfr. art. 2 della Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/227/CEE, d'ora in avanti I Direttiva.

<sup>6</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*, § 19, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1985, I, p. 655 ss.; Id., 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione contro Francia*, § 15, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1988, p. 4797 ss.; Id., 15 gennaio 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, § 15, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1988, I, p. 1 ss., in *Jurisclasseur périodique*, 1998, 11, p. 403, con nota di TAQUET F.; Id., 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, § 44, cit.; Id., 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, § 19, in *Giur. imp.*, 2000, 1, con nota di PENNELLA N., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 4177 ss.; Id., 26 aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*, § 26, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2003, I, p. 3445 ss., in *Droit Fiscal*, 2005, 22, étude 447, con nota di GEORGOPOULOS T., con commento di SÉRANDOUR Y., *La déduction de TVA annulable par rétroactivité de la loi*, in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 170; Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*, § 27, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2009, I, p. 10567 ss.; Id., 22 dicembre 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*, § 38, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2010, I, p. 13805 ss.; Id., 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS Bulgaria Transport*, § 43 e § 44, in *Raccolta digitale*.

<sup>7</sup> Cfr. MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, cit., p. 236, secondo il quale "La neutralità impositiva è meritevole di essere perseguita se e nella misura in cui contribuisce a rendere il fattore fiscale non distorsivo della concorrenza e delle scelte imprenditoriali, e quindi non restrittivo rispetto alla libera circolazione delle merci e dei servizi".

<sup>8</sup> Cfr. art. 1, par. 3, Direttiva n. 2006/112/CE. L'Avvocato Generale Cruz Villalón nelle conclusioni al caso *Le Crédit Lyonnais* evidenzia la correlazione esistente fra il principio di detrazione e quello di territorialità dell'imposta, osservando che il meccanismo di applicazione dell'IVA ("salvo eccezioni, a ciascuna transazione di produzione o di distribuzione, dopo la detrazione dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo di detti beni e servizi") fa sì che l'imposta sia "essenzialmente destinata a incidere sui consumi, e sul luogo in cui avvengono tali consumi, in proporzione

imposta da imposta.

Risulta del pari da costante giurisprudenza che nell'ambito dell'IVA il principio della neutralità fiscale impone, come anticipato, che tutte le attività economiche e gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati allo stesso modo<sup>9</sup>, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata.

Detto principio impedisce pertanto in linea di principio sia che operazioni simili (e quindi in concorrenza tra di loro) siano trattate in maniera diversa dal punto di vista dell'IVA<sup>10</sup>, sia che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione di detta imposta<sup>11</sup>.

Sotto tale profilo il principio di neutralità fiscale costituisce una declinazione o meglio un'espressione particolare a livello di diritto derivato dell'Unione e nel settore peculiare della fiscalità del principio generale di parità di trattamento<sup>12</sup>, ovvero “*la traduction du principe d'égalité en matière de*

---

al prezzo dei beni e dei servizi” (V. conclusioni dell'Avvocato Generale Cruz Villalón, 28 febbraio 2013, C-565/12, *Le Crédit Lyonnais*, § 42, in *Raccolta digitale*).

<sup>9</sup> In tal senso v. rispettivamente Corte di Giustizia, 20 giugno 1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, § 38, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1996, I, p. 3013 ss.; Id., 3 dicembre 1998, C-381/97, *Belgocodex*, § 18, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1998, I, p. 8153 ss.; Id., 7 settembre 1999, C-216/97, *Gregg*, § 41, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1999, I, p. 4947 ss.. V. anche Corte di Giustizia, 15 novembre 2012, C-174/11, *Ines Zimmermann*, § 46, in *Raccolta digitale*.

<sup>10</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 11 ottobre 2001, C 267/99, *Adam*, § 36, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 7467 ss.; Id., 23 ottobre 2003, C-109/02, *Commissione contro Germania*, § 20, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2003, I, p. 12691 ss.; Id., 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, *Linneweber e Akritidis*, § 24, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2002, I, p. 1131 ss.; Id., 26 maggio 2005, C-498/03, *Kingcrest Associates e Montecello*, § 41, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4427 ss.; Id., 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn-und Sportunion Waldburg*, in *Giur. imp.*, con nota BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 589 ss.; Id., 27 settembre 2007, C-409/04, *Teleos e A.*, § 59, in *Giur. imp.*, nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2007, I, p. 7797 ss.; Id., 10 novembre 2011, cause riunite C-259/10 e C-260/10, *Rank Group*, § 32, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2011, I, p. 10947 ss..

<sup>11</sup> In particolare v. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 67, in *Giur. imp.*, con nota di TASSANI T., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2009, I, p. 10413 ss., la quale rinvia a Corte di Giustizia, 7 settembre 1999, C-216/97, *Gregg*, § 20, cit.; Id., 16 settembre 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council e a.*, § 42, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008, I, p. 7203 ss..

<sup>12</sup> In tal senso v. Corte di Giustizia, 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, § 49 e § 51, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008, I, p. 2283 ss.; Id., 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*, § 44, cit.; Id., 19 dicembre 2012, C-549/11, *Orfey Balgaria EOOD*, in



*TVA*<sup>13</sup>.

Da siffatta qualificazione autorevole dottrina sembra far discendere che a fronte di “*identical situations*” o di “*similar situations*” che siano “*of equivalent quality from the point of view of recipients*” al soggetto passivo debba essere garantito lo stesso trattamento anche ai fini della detrazione<sup>14</sup>.

Tale tesi non sembra tuttavia trovare l’avallo della Corte di Giustizia, la quale in più occasioni precisa che il principio di neutralità non è “una regola di diritto primario” ma un “principio di interpretazione”<sup>15</sup> e tende ad attribuire ad esso quale declinazione del principio di parità di trattamento un’accezione diversa e più restrittiva<sup>16</sup>.

---

*Raccolta digitale*; Id., 15 novembre 2012, C-174/11, *Ines Zimmermann*, § 50, cit., ove la Corte ribadisce che, non essendo una regola di diritto primario, il principio di neutralità non può incidere sulla validità di un’esenzione di cui all’articolo 13 della sesta direttiva e, conseguentemente, non consente di ampliare l’ambito di applicazione di una siffatta esenzione in assenza di una disposizione non equivoca. In termini v. anche Corte di Giustizia, 19 luglio 2012, C-44/11, *Deutsche Bank*, § 45, in *Raccolta digitale*.

<sup>13</sup> Così PILCZER J. S., *La «nationalisation» du prorata de déduction à la lumière des principes de neutralité, de territorialité et de sécurité juridique*, in *Revue des affaires européennes*, 2013, 4, p. 815 ss., spec. p. 815.

<sup>14</sup> In tal senso v. KAJUS J. - TERRA B., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 91 e p. 1226, ove con riferimento al caso *BPL* affermano che il risultato della decisione della Corte di non riconoscere al soggetto passivo il diritto a detrazione è che “different methods of financing a company’s activities lead to different tax treatment, which is in complete contradiction with the principle of neutrality which the tax should observe”. Secondo gli Autori infatti “a turnover tax is considered neutral if the tax does not interfere with the optimal allocation of the means of production”. Cfr. KAJUS J. - TERRA B., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 302.

<sup>15</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 19 luglio 2012, C-44/11, *Deutsche Bank AG*, § 45, in *Raccolta digitale*; nello stesso senso Conclusioni dell’Avvocato Generale Sharpston E., 8 maggio 2012, C-44/11, *Deutsche Bank AG*, § 60; Conclusioni dell’Avvocato Generale Sharpston E., 18 aprile 2013, C-26/12, *PPG Holdings BV*, § 31. Sul punto v. anche KAJUS J. - TERRA B., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 87, ove si afferma che “However, while that latter principle, like the other general principles of EU law, has constitutional status, the principle of fiscal neutrality requires legislation to be drafted and enacted, which requires a measure of secondary EU law”.

<sup>16</sup> Sulla valenza delle sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia in ambito tributario v. D’ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto comunitario*, Milano, 2013, passim, spec. p. 13 ss.; BIZIOLI G., *Le fonti comunitarie*, in AA.VV., *Materiali di diritto tributario internazionale, coordinati da Sacchetto e Alemanno*, Milano, 2002, p. 32; CARPENTIERI L., *Il ruolo della Corte di Giustizia nell’interpretazione ed applicazione del diritto comunitario*, in Carpentieri-Lupi-Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 52; ID., *Le sentenze della*

Segnatamente già dalla sentenza sul caso *BPL* sembra emergere che per i Giudici del Lussemburgo la parità di trattamento sotto il profilo della detrazione va garantita rispetto ad operazioni “uguali”<sup>17</sup>, e non anche tra operazioni che, soddisfacendo il medesimo fine, sono solo *potenzialmente* in concorrenza fra loro<sup>18</sup>.

---

*Corte di Giustizia e la loro efficacia, ibidem*, p. 57; MICELI R. - MELIS G., *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull’“imposta sui conferimenti” e sull’Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 111; NUCERA V., *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, *passim*, spec. pp. 95-185; ANTONINI M., *L’efficacia delle sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto con riferimento all’imposta sul patrimonio netto*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 848. Sulla natura e sui riflessi delle sentenze della Corte di Giustizia v. anche BARATTA R., *Il “telos” dell’interpretazione conforme all’“acquis” dell’Unione*, in *Riv. dir. int.*, 2015, I, p. 28 ss.; UBERTAZZI G.M., *La Corte di giustizia delle Comunità europee e il suo dovere di conformarsi alle sue precedenti decisioni ex art. 177*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1977, p. 500; PADOVA R., *Uniformità interpretativa delle norme comunitarie. L’obbligo imposto al giudice interno dall’art. 177 Trattato Ce*, in *Giur. it.*, 1983, I, p. 718 ss.; ASTRALDI DE ZORZI C., *Effetti delle pronunce dei giudici comunitari ed altri aspetti del sistema sanzionatorio comunitario*, in *Riv. Corte Conti*, 2000, p. 246; GHERA F., *Pregiudiziale comunitaria, pregiudiziale costituzionale e valore di precedente delle sentenze interpretative della Corte di giustizia*, in *Giur. cost.*, 2000, p. 1203; PREZIOSO F., *Riflessioni sugli effetti delle sentenze interpretative della Corte di giustizia sul sistema delle garanzie dei diritti fondamentali vigente nel nostro ordinamento*, in *Giur. cost.*, 2000, p. 2928; TESAURO G., *Diritto comunitario*, III ed., Padova, 2003, p. 322; MURGIA R., *Il rinvio pregiudiziale interpretativo davanti alla Corte di giustizia della CE*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, p. 441 ss..

<sup>17</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 59 e § 66, cit., ove la Corte – dopo avere chiarito che “qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo abbiano un nesso con operazioni esenti o non rientrino nell’ambito di applicazione dell’IVA, non può aversi né riscossione dell’imposta a valle né detrazione dell’imposta a monte” (e che pertanto sotto il profilo della detrazione non c’è differenza tra operazioni esenti ed operazioni escluse (ovvero tra *exempt* e *non-taxable transactions*) – afferma che “... rifiutare il diritto alla detrazione dell’IVA pagata a monte per spese di consulenza che si riferiscono ad una cessione di azioni esente a causa dell’interferenza nella gestione della società di cui vengono cedute le azioni e ammettere tale diritto a detrazione per siffatte spese, relative a una cessione che si colloca al di fuori dell’ambito d’applicazione dell’IVA, in quanto costituiscono spese generali del soggetto passivo, condurrebbe ad un trattamento fiscale diverso per operazioni *obiettivamente* simili, in violazione del principio della neutralità fiscale”.

<sup>18</sup> In tal senso sembra deporre anche la giurisprudenza in materia di esenzioni dalla quale risulta che, se per un verso il principio di neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell’IVA (v., *ex multis*, Corte di Giustizia, 16 settembre 2004, C-382/02, *Cimber Air*, § 23 e § 24, cit.; Corte di Giustizia, 8 dicembre 2005, C-280/04, *Jyske Finans*, § 39, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 10683 ss.; Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C-

Invero, nel caso *BPL* la Corte – a fronte del rilievo della società fondato sul principio di neutralità dell'imposta il quale “imporrebbe che le decisioni di natura economica non siano influenzate da fattori di ordine fiscale”<sup>19</sup> – esplicitamente afferma che “Risponde a verità il fatto che ... se la *BLP* avesse deciso di contrarre un mutuo bancario destinato a soddisfare gli stessi bisogni, essa avrebbe avuto diritto di detrarre l'IVA relativa ai servizi di un consulente finanziario, rivelatisi necessari in occasione di detto mutuo. Ciò è tuttavia la conseguenza del fatto che i suddetti servizi, i cui costi fanno parte delle spese generali dell'impresa e, pertanto, degli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti, sono utilizzati dal soggetto passivo per effettuare operazioni soggette a imposta”<sup>20</sup>. A supporto di siffatta conclusione la Corte

---

408/98, § 56, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 1361; Corte di Giustizia, 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies*, § 29, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2007, I), per altro verso “tale principio non richiede che si tratti di operazioni identiche (ndr sotto il profilo sia oggettivo che soggettivo). Infatti, secondo giurisprudenza costante, detto principio osta altresì a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA”. Così Corte di Giustizia, 7 marzo 2013, C-424/11, *Wheels Common Investment Fund Trustees e A.*, § 21, in *Raccolta digitale*. In tal senso v. anche Corte di Giustizia, 23 ottobre 2003, *Commissione contro Germania*, C-109/02, § 20, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2003, I, p. 12691 ss.; Id. 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, *Linneneber e Akritidis*, § 24, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 1131 ss.; Id., 26 maggio 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates e Montecello*, § 54, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4427 ss.; Id., 8 giugno 2006, C-106/05, *L.u.P.*, § 32, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 5123 ss.; Id., 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn-und Sportunion Waldburg*, § 33, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 589 ss.; Id., 27 aprile 2006, cause riunite C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, § 39, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 3617 ss.; Corte di Giustizia, 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies*, § 46, citata. Il potere di definire la nozione di «fondi comuni d'investimento», riconosciuto agli Stati membri, deve inoltre rispettare gli obiettivi perseguiti dalla sesta direttiva e dalla direttiva 2006/112 nonché il principio di neutralità fiscale caratterizzante il sistema comune dell'IVA (v. Corte di Giustizia, 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies*, § 22 e § 43, cit., p. 5517 ss.). Sulla valenza del principio della neutralità dell'IVA e sul rapporto “dialettico” fra esso e le disposizioni in materia di esenzione alla luce della giurisprudenza della comunitaria v. DE LA FERIA R., *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*, Working Paper 16/03, 2016, Oxford University Centre for Business Taxation.

<sup>19</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 15, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1995, I, p. 983 ss..

<sup>20</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 25, citata.

rileva che “la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti e operazioni soggette ad imposta può basarsi su tutta una serie di elementi, in particolare su considerazioni di carattere fiscale riguardanti il regime dell’IVA”<sup>21</sup>.

Attività parzialmente in concorrenza tra loro possono talvolta godere di un diverso trattamento ai fini IVA e il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione IVA.

Quest’ultima argomentazione è ulteriormente ribadita dalla Corte nel caso *PPG*, ma qui per affermare che il diritto alla detrazione non può al contrario essere disconosciuto per garantire una diversità di trattamento tra operazioni che, pur soddisfacendo lo stesso fine ed essendo in concorrenza tra loro, sono ontologicamente differenti<sup>22</sup>.

Nella prospettiva della Corte comunitaria sembra pertanto che la parità

---

<sup>21</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 26, citata. Sulla base di dette argomentazioni la Corte ritiene infondato il rilievo della BLP, al quale deduceva di avere diritto alla detrazione dell’IVA su costi sostenuti per cedere delle azioni, in quanto – posto che i fondi ricavati dalla vendita erano stati utilizzati per sanare la sua posizione debitoria – “se, per provvedere alle sue necessità di denaro contante, essa avesse contratto un mutuo bancario, l’IVA relativa ai servizi di un consulente finanziario, rivelatisi necessari in occasione della conclusione di detto prestito, sarebbe interamente detraibile”. Per la Corte “il principio di neutralità dell’IVA non ha la portata attribuitagli dalla BLP. Il sistema comune dell’IVA garantisce la perfetta neutralità dell’imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all’IVA (v., in particolare, sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, *Rompelman*, in *Raccolta della giurisprudenza*, p. 655, punto 19)”.

<sup>22</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 18 luglio 2013, C-26/12, *PPG Holdings BV*, § 28, in *Raccolta digitale*. In tale occasione la Corte riconosce ad un soggetto passivo il diritto a detrarre l’IVA assolta sulle prestazioni relative alla gestione e al funzionamento di un fondo pensione costituito al fine di ottemperare all’obbligo di garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti ma nella forma di “entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale”, a condizione che “i costi delle prestazioni acquistate dalla PPG in tale ambito rientrino nelle spese generali della stessa”. Siffatta conclusione, precisano i Giudici, “non è inficiata dalla possibilità ... di adempiere all’obbligo giuridico di prevedere un regime pensionistico per i dipendenti del soggetto passivo avvalendosi di strumenti diversi dalla costituzione di un fondo nella forma di un’entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale”, *id est* esternalizzando il sistema previdenziale ad un’impresa di assicurazioni ed in tal modo detraendosi l’IVA a monte fatturata sui servizi ricevuti a tal fine. Disconoscere la detrazione in ragione dell’esistenza di una “soluzione organizzativa alternativa” comporterebbe “una limitazione della libertà riconosciuta ai soggetti passivi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali”.

di trattamento non possa “stravolgere”, né in un senso né nell’altro, le regole volute dal legislatore in merito al regime fiscale (imponibile piuttosto che esente o fuori campo IVA) di un’operazione e sulla base del quale i soggetti passivi esercitano la loro libertà di scelta della forma organizzativa o della modalità operativa che ritengono più idonea alla loro attività economica<sup>23</sup>. Così decidendo i Giudici del Lussemburgo sembrano muovere dall’assunto secondo il quale deviazioni da un sistema d’imposta del tutto neutrale esistono e sono legittime, in quanto volte a garantire altri risultati quali ad esempio finalità di carattere sociale<sup>24</sup>.

In sintesi, vero è che la neutralità è “polimorfa”<sup>25</sup> ed è impiegata nelle diverse accezioni, ma altrettanto vero è che ai fini della detrazione l’argomento incentrato sulla parità di trattamento è accolto solo allorché ci si trovi dinanzi ad operazioni ontologicamente analoghe ai fini dell’IVA, e non anche solo potenzialmente concorrenti<sup>26</sup>.

La neutralità che la Corte si preoccupa di garantire è quella strettamente connessa alla natura dell’IVA quale imposta sui consumi (privati), e non sugli impieghi “produttivi” di beni e servizi nell’ambito di attività economiche che consistono nell’effettuazione di operazioni imponibili a valle<sup>27</sup>. È infatti pacifico che il sistema comune dell’IVA garantisce la

---

<sup>23</sup> Sulla libertà di scelta della forma di conduzione degli affari v. Corte di Giustizia, 22 dicembre 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*, § 53, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 13805 ss..

<sup>24</sup> Altrimenti detto il legislatore ha talvolta previsto per finalità differenti trattamenti IVA diversi anche per operazioni potenzialmente in concorrenza. Di questo occorre tenere conto allorché ci si trovi a decidere non solo in materia di detrazione e di esenzione ma, se si vuole ancor prima, allorché si tratti di individuare il significato del principio di neutralità dell’IVA.

<sup>25</sup> Così MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, cit., p. 235. A riguardo l’A. osserva che detto “polimorfismo dipende, ... , dal fatto di essere un concetto di relazione” e che è la “medesima tecnica fiscale” ad assicurare “la neutralità nelle sue diverse accezioni”.

<sup>26</sup> Il principio della parità di trattamento non sembra dunque essere il criterio in ragione del quale riconoscere la detrazione su operazioni a monte che non presentano un nesso immediato e diretto con un’operazione a valle soggetta ad imposta o con l’attività economica nel suo complesso, solo perché l’IVA sull’operazione “alternativa” concorrente sarebbe detraibile.

<sup>27</sup> Nel citato caso *PPG* la Corte riconosce la detraibilità dell’IVA sugli acquisti (consulenze per la gestione del fondo pensione, sebbene entità giuridicamente e fiscalmente distinta), non per garantire la parità di trattamento fra la scelta di costituire un fondo pensioni e quella di esternalizzare del tutto la gestione delle pensioni dei dipendenti (come prospettato dal contribuente) ma, in quanto qualifica quei costi come annoverabili fra le spese del personale, riconoscendo in linea di principio (salvo l’accertamento in concreto da

perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA, ovvero purché sia soddisfatta la condizione c.d. di impiego<sup>28</sup>. Disconoscere la detrazione per gli impieghi di beni e servizi nell'ambito delle attività economiche significherebbe tassare quest'ultime compromettendo lo scopo dell'IVA.

In materia di neutralità occorre inoltre precisare che essa, in virtù del suo essere multiforme, opera anche nei confronti dell'Erario, il quale deve tendenzialmente rimanere indenne dai crediti/debiti IVA che scaturiscono dalle fasi intermedie di produzione e distribuzione e riscuoterla in via definitiva quando l'operazione transita al consumo.

In tal senso depone la giurisprudenza comunitaria in tema di regolarizzazione di fatture con IVA indebita. È invero consolidato l'orientamento secondo il quale, in caso di assenza di danno erariale, la regolarizzazione è sempre consentita e non può essere subordinata dagli Stati membri alla buona fede di chi ha emesso tale fattura<sup>29</sup>, in quanto al ricorrere di detta condizione la possibilità di rettificare le imposte indebitamente fatturate garantisce il rispetto del principio della neutralità fiscale<sup>30</sup>.

Dagli arresti del Giudice di Lussemburgo in materia di frodi IVA<sup>31</sup> si trae infine la conferma che il principio di neutralità è tendenzialmente garantito anche nella fase patologica (e non solo in quella fisiologica) di applicazione del tributo.

---

parte del Giudice del rinvio) l'esistenza di un nesso immediato e diretto con l'attività economica del soggetto passivo. In particolare al § 27 la Corte precisa che "Stante la scelta del legislatore di tutelare le pensioni attraverso la separazione giuridica fra il datore di lavoro e i fondi pensione, ove il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte non fosse riconosciuto, non soltanto il soggetto passivo sarebbe privato del vantaggio fiscale conseguente all'applicazione del regime delle detrazioni, ma anche la neutralità dell'IVA non sarebbe più garantita", in quanto essa graverebbe sulle attività economiche.

<sup>28</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*, § 19, citata. Sul punto cfr. *infra* § 3.

<sup>29</sup> Così Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, § 58, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 6973 ss..

<sup>30</sup> Così Corte di Giustizia, 31 gennaio 2013, C-642/11, *Stroy trans*, § 43, in *Raccolta digitale*. Nello stesso senso v. anche Corte di Giustizia, 6 novembre 2003, cause riunite C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou e A.*, § 50, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2003, I, p. 13295 ss.; Id., 31 gennaio 2013, C-643/11, *LVK*, § 46 e § 56, in *Raccolta digitale*; Id., 13 marzo 2014, C-107/13, *Firin*, in *Raccolta digitale*.

<sup>31</sup> Cfr. *ex pluribus* Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, C-409/04, *Teleos e A.*, citata.

Dall'indagine fin qui svolta risulta dunque che la valenza del principio della neutralità dell'imposta si riverba direttamente sui caratteri del diritto a detrazione.

Invero, come osservato dalla dottrina il principio “général de la neutralité fiscale a donc donné naissance à plusieurs sous-principes qui, en réalité (notamment le principe de la déduction immédiate), en sont de près ou de loin dérivés”<sup>32</sup>.

Trattandosi di un principio cardine del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, il diritto a detrazione, disciplinato dagli artt. 167 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE, “in linea di principio” e “salvo i casi di frode conclamata”, va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte<sup>33</sup> e non può essere soggetto a limitazioni<sup>34</sup>.

Segnatamente, quanto all'immediatezza, ai sensi dell'art. 167 della Direttiva rifiuta il diritto a detrazione sorge quando l'imposta diventa

---

<sup>32</sup> Cfr. SEPULCHRE V., *Les exclusions de déduction de la T.V.A. et la revente de biens*, in *Revue générale de fiscalité*, 2002, 12, p. 303 ss., spec. p. 303. Per l'A. “Un des principes fondamentaux de la T.V.A. réside dans le fait que le système de la T.V.A. vise à grever uniquement le consommateur final et à garantir la parfaite neutralité du mécanisme de la TVA, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays: - les marchandises semblables doivent supporter la même charge fiscale quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution; - toutes les activités économiques doivent être traitées de la même manière. Ce principe peut recevoir de nombreuses application dans le droit communautaire de la T.V.A., tant pour ce qui concerne d'ailleurs les biens ou les services en eux-mêmes (les biens et services semblables doivent être traités de la même manière) que pour ce qui concerne l'assujetti (la forme juridique de l'assujetti ne peut en principe pas, sauf dérogation expresse, influencer la taxation de l'opération)”.

<sup>33</sup> In particolare v. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, § 43, cit., la quale sul punto rinvia alla sentenza 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*, § 18, in *Raccolta della giurisprudenza*, 199, I, 1883; Id., 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, *Amplafrance SA e Sanofi Synthelabo*, § 34, in *Giur. imp.*, 2000, 5, con nota di SERPIERI M., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 7013 ss.. Sugli effetti di quest'ultima sentenza della Corte nell'ordinamento tedesco v. WIDMANN D., *Auswirkungen des Verbots nationaler Vorsteuerabzugsbeschränkungen durch den EuGH auf das deutsche Umsatzsteuerrecht - Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 19. 9. 2000*, Rs. C-177-99, in *DSiR*, 2000, p. 1989 ss..

<sup>34</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 ottobre 2005, C-243/03, *Commissione contro Francia*, § 14 e § 28, cit., e giurisprudenza ivi citata; Id., 18 dicembre 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, § 14, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008, I, p. 10409 ss.; Id., 12 settembre 2013, C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*, § 26, in *Raccolta digitale*.

esigibile<sup>35</sup>, ovvero nel momento in cui l'operazione è effettuata. Invero, ai sensi dell'art. 63 della Direttiva rifusa il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi<sup>36</sup>. Pertanto, a partire da tale momento il diritto a detrazione può essere esercitato dal soggetto passivo che ha ricevuto la fattura, senza attendere l'impiego effettivo del bene<sup>37</sup>.

Ulteriore corollario è poi che – in assenza di circostanze fraudolente o abusive e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste all'art. 20 della sesta Direttiva – il diritto a deduzione, una volta sorto, rimane acquisito<sup>38</sup> anche qualora il soggetto passivo non abbia potuto

---

<sup>35</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-536/03, *António Jorge*, § 26, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4463 ss.. In specie nell'ordinamento comunitario vige la regola generale in base alla quale, salvo il caso di versamento di acconti (in cui l'imposta diventa esigibile al momento della riscossione), il fatto generatore dell'imposta, la sua esigibilità e, di conseguenza, il diritto a una deduzione dipendono dalla realizzazione effettiva di un'operazione.

<sup>36</sup> Sul tema v. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals*, da § 45 a § 48, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 1685 ss., nonché in *Giur. imp.*, 2006, 1, con nota di BOLOGNA A., ove si precisa che, poiché il «fatto generatore» dell'IVA è definito come quello in presenza del quale si considerano realizzate le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta, «l'imposta può diventare esigibile nello stesso tempo o dopo l'avverarsi del fatto generatore ma, salvo disposizione contraria, non prima di questo». In tale occasione la Corte chiarisce che la disposizione di cui all'art. 65 – costituendo una deroga alla regola dettata dall'art. 63 della Direttiva secondo la quale il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'IVA diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione di servizi – «deve essere oggetto di una interpretazione restrittiva». In specie per la Corte «Affinché l'imposta possa diventare esigibile in una tale circostanza, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, ... *omissis* ... , che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati». Sul tema v. LIPRINO V., *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'IVA*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 279 ss.; sulla nozione di pagamento v. FREGNI M. C., *Il momento impositivo*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesaro F., Torino, 2001, p. 236.

<sup>37</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, § 16, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1998, I, p. 1 ss..

<sup>38</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, § 84, in *Giur. imp.*, 2006, 2, con nota di BOLOGNA A., in *Revue de jurisprudence fiscale*, 2006, 5, n. 648, con nota di FOUQUET O., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 1609 ss., nonché in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 126 ss., con commento di POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, nonché in *Rass. trib.*, 2006, 3, p.



utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà<sup>39</sup> e anche “quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata”<sup>40</sup>.

Per quanto concerne le limitazioni alla detrazione dell'IVA, esse – in quanto causano una tassazione definitiva in capo all'acquirente soggetto passivo d'imposta e, incidendo sul livello dell'imposizione fiscale, possono provocare distorsioni nel funzionamento del meccanismo applicativo del tributo – devono applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri.

Conseguentemente, per un verso, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla Direttiva<sup>41</sup>, per altro verso, le disposizioni derogatorie devono essere interpretate restrittivamente<sup>42</sup>.

In questa prospettiva il principio di neutralità dell'imposta, essendo annoverabile fra i “principi generali della sesta Direttiva”, funge da parametro per valutare la compatibilità con l'ordinamento comunitario delle deroghe introdotte dagli Stati membri.

In tal senso basti citare la sentenza sul caso *Turn-und Sportunion Waldburg*, ove la Corte – investita della questione della legittimità della normativa di uno Stato membro (Austria), la quale, esentando da IVA le prestazioni effettuate dalle associazioni sportive senza finalità di lucro, esclude per esse la possibilità di esercitare il diritto (riconosciuto in via generale dalla legislazione dello stesso Stato) di scegliere di assoggettare ad imposta le operazioni di locazione di immobili – precisa che gli Stati membri, quando

---

1040 ss., con commento di PICCOLO C., *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria e applicazione nazionale*.

<sup>39</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-396/98, *Schloßstraße GbR*, § 42, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 4279 ss..

<sup>40</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-400/98, *Breitschl*, § 41, in *Giur. imp.*, 2000, 1, con nota di PENNELLA N., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 4279 ss..

<sup>41</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-177/99 e C-181/99, *Amplafrance SA e Sanofi Synthelabo*, § 34, cit., la quale rinvia alla sentenza C-62/93, *BP Soupergaz*, § 18, cit.; nello stesso senso v. Corte di Giustizia, 22 dicembre 2008, C-414/07, *Magoora sp. z o.*, § 28, in *Giur. imp.*, 2009, 1, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008, I, p. 10921 ss., la quale rinvia alla sentenza 8 gennaio 2002, C 409/99, *Metropol e Stadler*, § 42, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2002, I, p. 81 ss., nonché in *Europe* 2002, comm. 112, con nota di BERROD F.; Id., 11 dicembre 2008, C-371/07, *Danfoss e AstraZeneca*, § 26, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008, I, p. 9549 ss..

<sup>42</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 dicembre 2008, C-409/99, *Metropol e Stadler*, § 59, citata.

concedono ad un soggetto passivo il diritto di optare per l'imposizione, previsto dall'art. 13, parte C, della sesta Direttiva (ora art. 137 Direttiva n. 2006/112/CE), possono effettuare una "distinzione in base al tipo di operazioni o alle categorie di soggetti passivi a condizione che rispettino gli obiettivi e i principi generali della sesta Direttiva, in particolare il principio della neutralità fiscale e il requisito di applicazione corretta, semplice ed uniforme delle esenzioni previste"<sup>43</sup>. Una violazione potrebbe in concreto verificarsi a danno delle associazioni in questione, ad esempio, qualora per effetto di tale diniego e della conseguente indetraibilità dell'IVA assolta sui "relativi" acquisti detti soggetti passivi si trovino in condizioni di svantaggio economico rispetto ad altri ai quali, in relazione alla medesima tipologia di operazioni, lo stesso Stato membro riconosce in applicazione del citato art. 137 la facoltà di optare per l'imposizione<sup>44</sup>.

Da ultimo occorre infine ricordare che in materia di diritto a detrazione, fin dalla sentenza sul caso *BP Soupergaz*, la Corte si è espressa nel senso dell'invocabilità delle disposizioni della sesta Direttiva dinanzi al giudice nazionale per opporsi a una normativa nazionale incompatibile con le disposizioni medesime<sup>45</sup>. Segnatamente secondo i Giudici del Lussemburgo le disposizioni in materia di detrazione indicano "con precisione" i requisiti ai quali è subordinato il diritto alla detrazione nonché la portata del medesimo e "non lasciano agli Stati membri alcun margine di discrezionalità per quanto attiene alla loro attuazione".

## *2. Le condizioni "sostanziali" per il diritto a detrazione nella giurisprudenza comunitaria*

Il diritto a detrazione è ispirato da principi ed è sottoposto a condizioni puntualmente individuate nella Direttiva rifiuta, la quale agli artt. 167 e seguenti stabilisce i requisiti sostanziali per la spettanza e quelli formali per l'esercizio del diritto a detrazione.

---

<sup>43</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn-und Sportunion Waldburg*, § 50, citata.

<sup>44</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn-und Sportunion Waldburg*, § 47 e § 49, citata. Sulla base di tale criterio il Giudice nazionale deve determinare se una norma di tal genere vada al di là del potere discrezionale accordato agli Stati membri.

<sup>45</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*, § 33 e § 35, cit., ove si rinvia alla sentenza 19 gennaio 1982, C-8/81, *Becker*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1982, p. 53; Id., 20 ottobre 1993, C-10/92, *Balocchi*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1993, I, p. 5105 ss..

Anzitutto, ai sensi degli articoli 167 e 63 della Direttiva 2006/112/CE il diritto a detrarre l'IVA fatturata è collegato, in linea di principio, alla realizzazione effettiva di un'operazione imponibile<sup>46</sup> e l'esercizio di tale diritto non si estende all'IVA dovuta, in forza dell'articolo 203 della richiamata direttiva, esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura<sup>47</sup>.

Risulta poi dalla lettera dell'art. 168 della Direttiva rifiuta<sup>48</sup> che, affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione, occorre, da un lato, che egli sia un "soggetto passivo" ai sensi della Direttiva e, dall'altro, che i beni e servizi in questione siano stati utilizzati per le sue operazioni soggette ad imposta<sup>49</sup>.

Quanto alla soggettività passiva – posto che ai sensi dell'art. 9 della Direttiva n. 21006/112/CE (già art. 4 della sesta Direttiva) è soggetto

---

<sup>46</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-536/03, *António Jorge*, § 24 e § 25, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4463.

<sup>47</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 dicembre 1989, C-342/87, *Genius*, § 13 e § 19, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1990, p. 4227, nonché del 15 marzo 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, § 23, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2007, I, p. 2425; Id., 31 gennaio 2013, C-642/11, *Stroytrans*, § 30, in *Raccolta digitale*. Sul significato dell'art. 203 della Direttiva rifiuta e sulla natura dell'obbligo ivi previsto v. Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, cit., ove al § 22 si chiarisce che l'obbligo di pagamento delineato nell'articolo 203 non ha il carattere di sanzione ma è una disposizione che si inserisce nel meccanismo applicativo dell'imposta con la finalità esplicita di prevenire il rischio di perdite di introiti fiscali derivanti da fatture errate o false. Nello stesso senso v. Corte di Giustizia, 31 gennaio 2013, C-643/11, *LVK*, § 24, cit. In dottrina ritiene che detta disposizione sia una norma di salvaguardia dell'interesse fiscale ossia dell'interesse ad evitare un danno erariale determinato dalla possibilità (apparente) per il destinatario della fattura di operare la detrazione LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, Milano, 2005, p. 165 ss. In particolare per l'A. "se la regola è che l'imposta dovuta è quella prevista ex lege per le singole operazioni effettuate, una norma che prevede, invece, la debenza dell'imposta secondo le indicazioni della fattura e cioè prescinde dal fatto reale per attribuire rilevanza al fatto rappresentato è una norma che sembra non conforme allo schema impositivo dell'IVA".

<sup>48</sup> Cfr. art. 17, n. 2, della sesta Direttiva.

<sup>49</sup> Così Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, § 24, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2004, I, p. 5547 ss., nonché in R/JF, 2004, 7, n. 831. Sul tema v. WATSON J., *A Little Light on Transaction Fees under UK VAT Law*, in *International VAT Monitor*, 2013, 4, p. 228 ss.; PAPIS M., *The right of a partnership to deduct input VAT paid in respect of preparatory activities conducted by future partners: a commentary on Case C-280/10 Polski Trawertyn*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2012, 1, 1, p. 99 ss.; SÉRANDOUR Y., *Frais préparatoires et TVA, la création d'entreprise encouragée par la CJCE*, in *Revue de droit fiscal*, 2004, 27, *comm.* 603.

passivo chiunque esercita in modo indipendente ed in qualsiasi luogo un'attività economica<sup>50</sup>, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività – a partire dalla sentenza sul caso *Rompelman* il giudice di Lussemburgo chiarisce, per un verso, che colui che intende esercitare la detrazione deve avere lo *status* di “soggetto passivo” fin dal momento in cui l'operazione si intende effettuata; per altro verso, che gli atti preparatori “devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche” e che, di conseguenza, chiunque compia atti strettamente legati e necessari allo sfruttamento futuro di un bene deve essere considerato come soggetto passivo ai sensi del citato articolo 9<sup>51</sup>.

Qualsiasi altra interpretazione di detta disposizione porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'art. 167 della Direttiva n. 2006/112/CE (ai sensi del quale “il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile”) e, conseguentemente, comporterebbe una violazione del principio della neutralità dell'IVA, il quale esige che le prime spese d'investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche. Invero, anche nell'ipotesi in cui la detrazione dell'imposta pagata a monte per gli atti preparatori fosse consentita dopo l'inizio effettivo dell'attività, il soggetto “... sarebbe gravato da un onere finanziario durante il periodo, talvolta abbastanza lungo, intercorrente fra le prime spese d'investimento e lo sfruttamento effettivo”<sup>52</sup>.

Con la pronuncia sul caso *Inzo* l'Alta Corte aggiunge che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita “solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Al ricorrere di tale condizione – e salvo i casi di situazioni fraudolente o abusive – il diritto a detrazione dell'IVA assolta sulle “spese di investimento” sostenute ai fini dell'esercizio dell'attività non va disconosciuto anche se l'attività programmata non è stata avviata a causa di circostanze estranee alla sua volontà (nel caso in considerazione dei risultati sulla sua redditività) e la società è stata messa in

---

<sup>50</sup> Cfr. VAN DOESUM A. - VAN NORDEN G. J., *A European VAT Law Perspective on the Right of Deduction of Input VAT Related to Taxed, Exempt and/or Non-taxable Transactions*, reperibile all'indirizzo <http://www.box.net/shared/s13evqyo0gtc61t4i056>, precisano che “a ‘taxable person’ of Art. 9 ECVD does not necessarily act ‘as a taxable person’” e definiscono tali soggetti come “bipartite taxable persons”.

<sup>51</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*, § 22, citata.

<sup>52</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*, § 19, citata.

liquidazione<sup>53</sup>.

Nelle situazioni fraudolente o abusive, nelle quali l'interessato ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, l'amministrazione tributaria può invece chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni<sup>54</sup>.

Mentre siffatt

Molto più complessa è risultata l'elaborazione della condizione c.d. dell'impiego.

Fin dalla sentenza sul caso BLP essa è stata interpretata dalla Corte di Giustizia nel senso che ai fini della detrazione deve sussistere un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione<sup>55</sup>.

Secondo la Corte infatti l'art. 17, n. 2, della sesta Direttiva (ora art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE) deve essere interpretato alla luce dell'art. 17, n. 5, (ora art. 173 della Direttiva n. 2006/112/CE), il quale a sua volta stabilisce il regime applicabile al diritto alla detrazione nel caso in cui quest'ultima si riferisca ad operazioni a monte utilizzate dal soggetto passivo "sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto". Con la conseguenza che

---

<sup>53</sup> Cfr. FAZZINI E., *The right to deduct and passing on of VAT within the EU context*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 3, p. 17 ss., spec. p. 24, il quale precisa che "after the tax authority accepted, on the basis of the declaration submitted by a person in order to commence a business, that it should be accorded the status of a taxable person for VAT purposes, that status cannot, in principle, subsequently be withdrawn retroactively, even if that person subsequently decided to put the company into liquidation, without carrying out taxable transactions". Secondo l'A. "any other interpretation would be contrary to the principle that VAT should be neutral as regards the tax burden on a business".

<sup>54</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 febbraio 1996, C-110/94, *Inzo in liquidazione*, § 23 e § 24, in *Raccolta della Giurisprudenza*, 1996, I, p. 857 ss., nonché in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 893 ss.. Nello stesso senso v. Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, § 22 e § 23, citata.

<sup>55</sup> Cfr. DE LA FERIA R., *When do dealings in shares fall within the scope of VAT?*, in *EC Tax Review*, 2008, 1, p. 24 ss., spec. pp. 28 - 29, evidenzia che "the most significant aspect of this ruling is the introduction of the direct and immediate link test in relation to shares, and the intrinsic consequences in terms of deductibility (or not) of professional costs incurred in connection with a sale of shares". L'A. si preoccupa inoltre di precisare che "it would probably be misguided to infer from BLP an intention, on the Court's part, to rule that the sale of shares constitutes an exempt activity, rather than an activity outside the scope of VAT. Even though, ironically, this would probably have been a better approach from both a conceptual and practical perspectives".

“L’uso, in tale norma, dell’espressione ‘per operazioni’ dimostra che, per conferire il diritto a detrazione di cui al n. 2, i beni o servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, e che, a tale riguardo, è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo”<sup>56</sup>.

Tale interpretazione – prosegue la Corte – trova conferma sia nell’art. 2 della prima Direttiva (ai sensi del quale “è detraibile solo l’importo dell’imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo di un’operazione soggetta a imposta”), sia nell’art. 17, n. 3, lett. c), della sesta Direttiva (ora art. 169, lett. c, della Direttiva rifiuta) dal quale “discende che la direttiva prevede solo in via eccezionale il diritto a detrazione dell’IVA relativa a beni o a servizi utilizzati per operazioni esenti”<sup>57</sup>.

Il citato articolo 169 stabilisce infatti le deroghe alla (regola di) indetraibilità dell’IVA sugli acquisti “utilizzati” in operazioni diverse da quelle soggette ad imposta, fra le quali alla lettera c) quella sui beni e sui servizi utilizzati ai fini di “operazioni esenti conformemente all’articolo 135,

---

<sup>56</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 18 e § 19, in *Giur. imp.*, nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 1995, I, p. 983 ss., e in *Revue Droit fiscal*, 1995, 38, *étude* 1340, con nota di DEROUIN P., *Droit a déduction de la TVA et règle de l’affectation*. Sul tema v. VAN DOESUM A. - NORDEN G. J., *The Right to Deduct under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2011, 5, p. 323 ss., spec. p. 326, i quali affermano che “By not allowing BLP to deduct VAT on costs relating to the exempt sale of the shares in its subsidiary, the ECJ ignored that friction and a potential infringement of the principle of neutrality”. Gli A. si riferiscono al fatto che “BLP had argued that, if it had taken out a bank loan in order to resolve its liquidity problems, its right to deduct input VAT would not be limited. Since the sale of the shares served the exact same purposes, it argued that it should likewise be allowed to deduct input VAT on the costs relating to the sale of shares. In BLP’s view, the principle of neutrality requires that economic decisions are not influenced by tax factors”.

<sup>57</sup> V. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 21 e § 23, cit.; Id., 7 dicembre 2006, C-240/05, *Eurodental Srl*, § 33, in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2006, I, p. 11479 ss.. Sul punto VAN DOESUM A. - VAN NORDEN G. J., *A European VAT Law Perspective on the Right of Deduction of Input VAT Related to Taxed, Exempt and/or Non-taxable Transactions*, reperibile all’indirizzo <http://www.box.net/shared/s13evqyo0gtc61t4i056>, osservano che “Beside historical reasons, there seem to be no convincing reasons to uphold the exemptions without the right to deduct input VAT. The exemptions lead to various distortions, including an incentive to insource services, rather than outsourcing them, and distortions of competition due to differences in VAT rates. Moreover, the exemptions create additional administration, compliance burdens and (unwelcome) opportunities for tax planning. They may even lead to accumulation of VAT in the production and distribution chain”.

paragrafo 1, lettere da a) a f), quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati fuori della Comunità”<sup>58</sup>.

### *2.1 Il requisito soggettivo*

Molteplici sono le pronunce dell’Alta Corte aventi ad oggetto l’interpretazione dell’art. 9 in combinato disposto con l’art. 168 della Direttiva rifiuta (artt. 4 e 17 della sesta Direttiva) in relazione a fattispecie concernenti le c.d. spese preliminari oppure disposizioni nazionali che sembrano ampliare la nozione di “soggetto passivo”.

Quanto alle prime ipotesi, esse sono accomunate dalla circostanza che nel momento in cui è esercitata la detrazione l’attività economica non genera a valle operazioni assoggettate all’imposta (o perché è ancora in fase di avviamento o perché è già cessata), sicché i Giudizi nazionali dubitano della sussistenza del requisito della soggettività e del soddisfacimento della condizione prevista dal citato art. 168.

In particolare nella sentenza sul caso *Gabalfrisa e A.* la Corte si pronuncia sulla spettanza del diritto alla detrazione dell’IVA su operazioni realizzate prima dell’inizio dell’attività da vari imprenditori o lavoratori autonomi ai quali era stata negata la detrazione per il mancato rispetto delle condizioni previste dalla legislazione nazionale, la quale richiedeva la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l’imposta fosse divenuta esigibile e l’osservanza di un termine di un anno tra detta istanza e l’inizio effettivo delle operazioni imponibili<sup>59</sup>.

In tale occasione la Corte, conformemente al proprio orientamento sul diritto a detrazione dell’IVA relativa alle spese c.d. preliminari<sup>60</sup>, dichiara che l’art. 17 della sesta Direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l’esercizio del diritto a detrarre l’IVA pagata da un soggetto passivo prima

---

<sup>58</sup> Questo è ad esempio il caso delle banche, le quali possono chiedere portare in detrazione o chiedere a rimborso l’IVA gravante sui beni e servizi utilizzati ai fini delle operazioni esenti ai sensi del citato articolo 135 (già art. 13, parte B, sotto d), punti da 1 a 5 della VI Direttiva), quando sono rese a clienti stabiliti al di fuori dell’Unione Europea.

<sup>59</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, citata.

<sup>60</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, § 45, cit., ove si rinvia alle sentenze 14 febbraio 1985, C-268/93, *Rompelman*, § 23, cit.; Id., 29 febbraio 1996, C-110/94, *Ingo in liquidazione*, § 16, citata.

dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni di carattere formale, quali quelle suddette, e che sanziona il mancato rispetto di queste con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili<sup>61</sup>.

Per la Corte infatti – contrariamente a quanto affermato dal governo spagnolo – né il n. 1 dell'art. 22 della sesta Direttiva (ora art. 213 della Direttiva n. 2006/112/CE) né il n. 8 di detta disposizione (ora art. 273 della Direttiva n. 2006/112/CE) consentono di subordinare l'esercizio del diritto alla detrazione a condizioni quali quelle previste dalla legislazione spagnola vigente all'epoca dei fatti<sup>62</sup>.

Il primo, prosegue la Corte, “prevede soltanto l'obbligo per i soggetti passivi di dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione delle loro attività, ma non autorizza affatto gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione sino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili oppure a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto”<sup>63</sup>; il secondo consente agli Stati membri “di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi” (così la disposizione allora in vigore), ma a condizione che detti provvedimenti non eccedano “quanto è necessario a tal fine” ossia non rimettano “sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA”. Sulla base di tali argomentazioni la Corte dichiara che la normativa nazionale

---

<sup>61</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, § 55, citata.

<sup>62</sup> Sulle conseguenze della sentenza della Corte di Giustizia sul caso *Gabalfrisa* nell'interpretazione della legislazione spagnola v. GARCÍA NOVOA C., *La deducción del IVA*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2012, 331, p. 33 ss., spec. p. 47, il quale, con riferimento alle operazioni eseguite prime dell'inizio dell'attività d'impresa, ricorda che l'art. 111 della *Ley* 37/1992 “contravenía la normativa comunitaria en cuanto difería el ejercicio del derecho a la deducción al momento de inicio efectivo de la actividad empresarial”. La giurisprudenza della Corte, prosegue l'A., ha portato alla “obligada adaptación del Derecho interno”, in particolare degli artt. 111 – 113. Secondo l'autore questo “adeguamento” non solo “es consecuencia directa de la Sentencia *Gabalfrisa*” ma “tiene también fundamento en otras resoluciones del TJCE”, tra i quali segnala i casi *Rompelman*, *Lennartz* e *INZO*, nei quali la Corte ha stabilito che “sean deducibles, sin trabas de ninguna clase, las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de las actividades previas llevadas a cabo antes del comienzo regular de las operaciones económicas, invocando para ello razones de neutralidad”. Sul tema v. anche SERRANO F., *VAT Deduction in Spain*, in *VAT Monitor*, 2000, 4, p. 157 ss.

<sup>63</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, § 51, citata.



controversa nella causa principale “eccede quanto è necessario per conseguire gli obiettivi di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi”<sup>64</sup>.

Nella citata sentenza sul caso *Breitsobhl* la Corte interpreta l'art. 17 della sesta Direttiva in relazione ad una fattispecie inerente alla detrazione dell'IVA sulle spese preliminari (nel caso relativo alla costruzione di uno stabilimento industriale e commerciale di vendita e di riparazione di veicoli a motore) nella quale a differenza del caso *Inzo* l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista (che avrebbe dovuto dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta) non sarà esercitata per cause estranee al soggetto passivo<sup>65</sup>.

In detta pronuncia il Giudice lussemburghese – muovendo dal proprio pacifico orientamento sul tema – precisa ulteriormente che la nascita del diritto a deduzione dell'IVA versata sulle prime spese d'investimento “non è ... affatto subordinata ad un riconoscimento formale della qualità di soggetto passivo da parte dell'Amministrazione fiscale”. Questo riconoscimento, aggiungono i Giudici, comporta “solo che una tale qualità, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata con effetto retroattivo al soggetto passivo, al di fuori di situazioni fraudolenti o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto”<sup>66</sup>.

Per fronteggiare il rischio di abusi l'amministrazione può, però, esigere che la dichiarata intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi.

Sulla base di tali considerazioni il Giudice conclude nel senso che spetta al giudice nazionale verificare se la dichiarazione dell'intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni assoggettate ad imposta sia stata fatta in buona fede e sia confermata da elementi oggettivi. Se tale indagine ha esito positivo, il diritto a deduzione rimane acquisito anche quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima

---

<sup>64</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrija e A.*, § 54, citata.

<sup>65</sup> V. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-400/98, *Breitsobhl*, citata. In dottrina v. STEENWINCKEL J. VAN - THEISSEN A., *VAT Treatment of Conveyances of Buildings and the Land on Which They Stand*, in *VAT Monitor*, 2001, 1, p. 25 ss., e TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam, 2013, p. 390 ss. e p. 1067 ss.. Nella fattispecie l'imprenditore, già nello stesso esercizio di effettuazione dei lavori di costruzione, aveva deciso di non intraprendere l'attività economica a causa del mancato ottenimento di un finanziamento.

<sup>66</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-400/98, *Breitsobhl*, § 38, citata.

liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata<sup>67</sup>.

Dalle sentenze succitate – ed in specie da quelle in materia di atti prodromici – emerge poi un ulteriore profilo che merita di essere evidenziato ossia la circostanza che la Corte usa il termine “detrazione” con riferimento ad entrambi i mezzi di recupero dell'imposta cioè sia per riferirsi al “rimborso” sia alla “detrazione” in senso stretto; il che, se da una parte appiana le differenze tra le due fattispecie, dall'altra può indurre in confusione<sup>68</sup>. In esse infatti la Corte – riconoscendo il diritto dei soggetti passivi di recuperare l'IVA assolta a monte, anche quando non abbiano iniziato ad esercitare l'attività economica propriamente detta – in sostanza garantisce il diritto al rimborso dell'IVA assolta durante la fase preparatoria di un'attività economica.

Con la sentenza sul caso *I/S Fini H* la Corte si occupa della questione concernente il diritto alla detrazione dell'Iva sulle spese sostenute da un soggetto passivo quando l'attività economica è cessata o meglio nella fase di liquidazione della stessa, allorché cioè essa non genera operazioni attive<sup>69</sup>. In specie, nel caso oggetto del rinvio l'Amministrazione finanziaria danese negava ad una società di ristorazione (*I/S Fini H*), la quale – pur avendo cessato l'attività commerciale – è costretta a continuare (a causa di una clausola del contratto di locazione che vietava il diritto di recesso) a pagare il canone di locazione e gli oneri inerenti al locale che è servito per tale attività, il diritto a detrarre l'IVA assolta sui canoni di locazione e sui relativi oneri.

In tale decisione la Corte, anzitutto, sulla scorta del tenore letterale dell'art. 4 della sesta Direttiva (ed in specie della locuzione “tutte le attività”, la quale “sta a suggerire che l'attività economica considerata può consistere in più operazioni consecutive”) e tenuto conto dei propri precedenti,

---

<sup>67</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-400/98, *Breitsohl*, § 41, citata.

<sup>68</sup> In tal senso v. Conclusioni dell'Avvocato Generale Pedro Cruz Villalón, il 15 settembre 2011, C-280/10, *Kopalnia*, citata.

<sup>69</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 1599 ss.. Secondo JOSEPH A., *GST in Jersey*, in *International VAT Monitor*, 2007, 1, p. 182 ss., spec. p. 183 “The decision of the European Court of Justice in *Fini H* is illustrative of the uncertainty with which taxable persons are confronted in situations in which they incur expenses after the business has been wound up, and in the absence of specific legislative provisions entitling them to claim input tax on such expenses”. Sul tema v. anche SERANDOUR Y., *Déductibilité de la TVA in L'année fiscale 2006*, Presses universitaires de France, 2006, p. 236; ID., *Cessation d'activité et déduction de la TVA*, in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 164 ;

afferma che “i pagamenti che la *Fini H* ha dovuto continuare a effettuare durante il periodo di liquidazione della sua attività di ristorazione devono essere considerate facenti parte delle attività economiche ai sensi dell’art. 4 della sesta Direttiva”, poiché solo in tal modo è garantita la neutralità del sistema IVA rispetto a tutte le attività economiche<sup>70</sup>. Prosegue poi riconoscendo l’esistenza “in linea di principio” di un nesso immediato e diretto tra, da una parte, l’obbligo di continuare a pagare il canone di locazione e gli altri oneri dopo la cessazione dell’attività commerciale e, dall’altra, l’esercizio di tale attività. In specie per il Giudice lussemburghese, “poiché il contratto di locazione è stato concluso dalla *Fini H* per poter disporre di un locale necessario per l’esercizio della sua attività di ristorazione ed il locale è stato destinato effettivamente a tale attività”, l’obbligo della società di continuare a pagare il canone di locazione e gli altri oneri “deriva direttamente dall’esercizio della detta attività”<sup>71</sup>. La durata dell’obbligo di pagare il canone di locazione e gli oneri inerenti al detto locale – precisa la Corte – “è priva di incidenza sull’esistenza di un’attività economica ai sensi dell’art. 4, n. 1, della sesta Direttiva sempreché tale lasso di tempo sia strettamente necessario alla conclusione delle operazioni di liquidazione”<sup>72</sup>.

Sulla base di tali considerazioni la Corte dichiara che ai sensi dell’art. 4, n. 1 e n. 3, della sesta Direttiva (ora artt. 9 e 12 della Direttiva rifiuta) è considerata soggetto passivo una persona che, pur avendo cessato un’attività commerciale, continua a pagare il canone di locazione e gli oneri inerenti al locale impiegato in tale attività a causa di una clausola di divieto di recesso contenuta nel contratto di locazione. Tale soggetto può pertanto detrarre l’IVA sugli importi così pagati sempreché esista un nesso diretto e immediato tra i pagamenti effettuati e l’attività commerciale e sia dimostrata l’assenza di intento fraudolento o abusivo (cfr. dispositivo). Quest’ultimo – precisa la Corte – potrebbe sussistere qualora ad esempio il giudice nazionale accertasse che “la *Fini H*, pur avvalendosi del diritto a detrazione ... , continuasse a utilizzare il locale in precedenza destinato alla ristorazione a fini puramente privati”<sup>73</sup>.

Alla luce della giurisprudenza fin qui esaminata è possibile giungere ad una prima conclusione: il diritto alla detrazione sorge se i presupposti sostanziali previsti ora dal citato art. 168 (ossia la soggettività passiva del

---

<sup>70</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, § 24 e § 25, citata.

<sup>71</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, § 28, citata.

<sup>72</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, § 28, citata.

<sup>73</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, § 32, citata.

soggetto cessionario/committente e l'impiego attuale o la destinazione prospettica del bene /servizio acquistato a monte per l'effettuazione di operazioni assoggettate ad IVA) sussistono nel momento in cui l'imposta diventa esigibile, *id est ex art. 63 della Direttiva 2006/112/CE* quando ai fini dell'IVA la cessione di beni o la prestazione di servizi si intende effettuata.

Questo principio trova conferma nella sentenza sul caso *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, ove la Corte – chiamata a pronunciarsi sulla domanda di rettifica dell'IVA versata da un organismo di diritto pubblico (la *WZV* incaricata del controllo delle acque in una parte dei Paesi Bassi) in occasione della costruzione di un impianto industriale, dallo stesso poi ceduto in qualità di soggetto passivo – chiarisce che ai fini della detrazione le condizioni previste dal citato art. 168 devono essere soddisfatte nel momento in cui è effettuato l'acquisto, e non all'atto dell'impiego<sup>74</sup>.

In tale pronuncia il Giudice dichiara che un organismo di diritto pubblico che acquista un bene d'investimento in veste di pubblica autorità (e dunque *ex art. 4, n. 5, co. 1, della sesta Direttiva* non in qualità di soggetto passivo<sup>75</sup>) e in un secondo momento vende tale bene in veste di soggetto passivo non beneficia relativamente a tale vendita del diritto a rettificare *ex art. 20 della stessa Direttiva*<sup>76</sup> l'IVA assolta all'acquisto del detto bene esercitando in tal modo la detrazione. Secondo la Corte dal combinato disposto degli artt. 2 e 17 della sesta Direttiva (artt. 1 e 168 della Direttiva 2006/112/CE) risulta che solo chi è soggetto passivo ed agisce in quanto tale allorché acquista un bene ha diritto e può dedurre l'IVA dovuta o assolta relativamente a tale bene se lo utilizza ai fini di sue operazioni imponibili<sup>77</sup>. Le attività di cessione di beni o di prestazioni di servizi poste in essere da un ente che non è soggetto passivo d'imposta *ex art. 4, n. 5, co. 1, citato* – in quanto organismo pubblico che agisce in veste di pubblica autorità – non rientrano nell'ambito di applicazione del sistema IVA quale definito all'art. 2 della sesta Direttiva e, pertanto, sugli acquisti all'uopo effettuati non è possibile beneficiare del diritto a detrazione<sup>78</sup>.

---

<sup>74</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 2 giugno 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* contro *Staatssecretaris van Financiën*, in *Giur. imp.*, 2005, 3, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4685.

<sup>75</sup> V. art. 13 della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>76</sup> V. artt. 184 ss. della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>77</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 2 giugno 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* contro *Staatssecretaris van Financiën*, § 34, citata.

<sup>78</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 2 giugno 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* contro *Staatssecretaris van Financiën*, § 35, citata. Sul punto DE LA FERIA R., *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, in *Intertax*, 2009, 37, 3, p. 148 ss., spec.

Con riferimento poi alla fattispecie concreta la Corte aggiunge che la circostanza che successivamente l'organismo (*WZV*) abbia agito in quanto soggetto passivo non può ai sensi del citato art. 20 rendere possibile la deduzione *ex art.* 17 citato dell'imposta assolta nell'ambito di operazioni effettuate in veste di pubblica autorità e per questo non tassate<sup>79</sup>. Il suddetto art. 20 non contiene alcuna disposizione sulla nascita del diritto alla deduzione ma si limita a fissare il meccanismo di calcolo delle rettifiche delle deduzioni iniziali; esso non può, quindi, far nascere *ex post* un diritto alla deduzione<sup>80</sup>.

Risulta pertanto confermato che ai fini della detrazione è rilevante solo la veste nella quale il soggetto agisce al momento dell'acquisto<sup>81</sup>.

---

p. 159, osserva condivisibilmente che l'attuale trattamento Iva degli enti pubblici è "defective" in quanto, trattando "these bodies as *de facto* final consumers, in respect of many of their activities, the current regime is arguably contrary to the principle of VAT as a tax on consumption, which constitutes one of the fundamental principles of the EU VAT system". Sul punto l'A. aggiunge che "Not only should final consumers be, by nature, physical persons, but equally the treatment as final consumers of public bodies does not accurately reflect practice, as goods and services supplied to those bodies will unavoidably be used as inputs to the activities, in which they are engaged".

<sup>79</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 2 giugno 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* contro *Staatssecretaris van Financiën*, § 40, citata. Con riferimento a detta sentenza v. TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 406 ss.

<sup>80</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 2 giugno 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* contro *Staatssecretaris van Financiën*, § 38, cit., ove è richiamata la sentenza *Lennartz*, § 11 e § 12, citata.

<sup>81</sup> Così DE LA FERIA R., *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction*, cit., p. 148 ss., spec. p. 164, osserva che "traditionally the approach adopted by the ECJ to the special regime applicable to public sector bodies, under the CVSD, has been to restrain the scope of its application, by giving preference to a strict interpretation of both Article 13 and the exemptions' provisions, particularly those in Article 132. Yet, there are signs of a departure from this traditional approach, with the Court increasingly delivering rulings which give preference to non-strict interpretations of those provisions, in light of the principles of fiscal neutrality, and its corollary, the principle of principle of VAT uniformity, or equal treatment. Whilst conceptually, this is *prima facie* a more coherent position, it does give rise to some difficulties". Sul punto l'autore sostiene che, in primo luogo, "from a conceptual perspective, it is important to remember that the Court itself has recognized that the regime currently applicable to public sector bodies is inherently in contravention of fiscal neutrality. Thus, applying the principle of fiscal neutrality in a somewhat segmented manner to a specific set of circumstances, on a case-by case basis, might not necessarily result in the increased neutrality which the Court is aiming for. In a field such as taxation, weighing of economic considerations is fundamental, yet a simplistic approach to economic matters might give rise to additional problems; thus nothing short of full economic analysis is often required". Inoltre, l'A. aggiunge che "from a more practical

L'inderogabilità delle disposizioni di cui all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta Direttiva (ora art. 168 della Direttiva rifiuta), che stabiliscono i requisiti ai quali è subordinato il diritto alla deduzione dell'IVA nonché la portata del medesimo, è ribadita dalla Corte con la sentenza dell'8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi* con riferimento proprio alla qualità di soggetto passivo<sup>82</sup>.

Tale pronuncia trae origine da un ricorso proposto dalla Commissione delle Comunità Europee e diretto a far dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi sia venuto meno agli obblighi in forza del Trattato CE, in quanto aveva riconosciuto al datore di lavoro il diritto a detrarre l'IVA relativa ad una parte dell'indennità corrisposta al dipendente a titolo di rimborso per l'uso dell'auto privata a fini professionali.

Nel caso la Corte ribadisce che il diritto a deduzione conferito dall'art. 17 della sesta Direttiva al soggetto passivo riguarda esclusivamente "l'IVA assolta per i beni forniti e i servizi prestati a tale soggetto passivo da un altro soggetto passivo" e che detta disposizione non lascia agli Stati membri alcun margine di discrezionalità per quanto attiene alla sua attuazione<sup>83</sup>. Secondo i Giudici comunitari nel meccanismo di deducibilità previsto dalla legislazione olandese non ricorrerebbe "il presupposto consistente nella sussistenza di una cessione tra soggetti passivi"<sup>84</sup>, in quanto né il veicolo appartenente al dipendente né il carburante che esso consuma potrebbero essere considerati "forniti" al datore di lavoro soggetto passivo"<sup>85</sup>. Invero, il fatto che un dipendente utilizzi il proprio veicolo nell'ambito delle attività del datore di lavoro, da una parte, non può avere l'effetto di trasformare tale dipendente in 'soggetto passivo' ai sensi della sesta Direttiva "anche qualora le spese connesse a tale utilizzo diano luogo a un rimborso da parte del datore di

---

perspective, not only does it make ECJ rulings even more unpredictable, thus fuelling the climate of legal uncertainty, but equally it has the side effect of extending the scope of application of what is meant to constitute an exceptional regime in the context of the EU VAT system".

<sup>82</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 8265 ss.. In dottrina v. TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 1121 ss..

<sup>83</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 43, cit., ove è richiamata la sentenza 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*, § 35, citata.

<sup>84</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 54, citata.

<sup>85</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 47 e § 48, citata.

lavoro”<sup>86</sup>, dall'altra, “non integra gli estremi di una cessione, ai sensi della sesta Direttiva, a favore di quest'ultimo”.

In risposta all'eccezioni del governo olandese il Giudice del Lussemburgo precisa inoltre che il meccanismo di deducibilità controverso è differente da quello oggetto della sentenza sul caso *Intiem*<sup>87</sup>, il quale era stato considerato compatibile con il citato art. 17, n. 2, in considerazione del fatto che in quest'ultima fattispecie – a differenza di quella in esame – il datore di lavoro aveva fatto consegnare beni ai suoi dipendenti per proprio conto e aveva di conseguenza ricevuto dal fornitore le fatture che gli addebitavano l'IVA per i beni forniti<sup>88</sup>.

Per la Corte, inoltre, le modalità di attuazione del meccanismo di deducibilità previste dalla normativa nazionale olandese non garantiscono affatto che l'IVA presumibilmente contenuta nell'indennità versata dal datore di lavoro al dipendente corrisponda effettivamente all'IVA assolta dal dipendente per l'acquisto del veicolo o per spese connesse al suo uso per le esigenze delle attività del datore di lavoro”.

Esse pertanto conferiscono alla detrazione un “carattere forfettario e approssimativo”, che in quanto deroga ai principi contenuti nell'art. 17 avrebbe dovuto essere espressamente previsto o autorizzato dal legislatore comunitario.

Sulla base delle suddette motivazioni la Corte – pur riconoscendo che “la soluzione così imposta dal tenore dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta Direttiva può sembrare non pienamente conforme all'oggetto di tale disposizione, nonché a talune finalità perseguite dalla sesta Direttiva, quali la neutralità dell'imposta e la prevenzione delle doppie imposizioni” – dichiara che il Regno dei Paesi bassi è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato CE. Sulla base di tali argomentazioni la Corte giunge alla conclusione che le disposizioni olandesi controverse (art. 23 del Regio Decreto 12 agosto 1968) non sono conformi alla direttiva, non essendo possibile “inferire dal testo dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva un diritto a procedere alla deduzione dell'IVA nelle circostanze previste dall'art. 23 del Regio Decreto 12 agosto 1968”<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 46, citata.

<sup>87</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 marzo 1988, C-165/86, *Intiem*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1988, p. 1471 ss..

<sup>88</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 52, citata.

<sup>89</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 49, citata.

## 2.2 Il requisito dell'impiego

Sulla valenza e sul significato della condizione di impiego *ex art.* 168 citato la Corte di giustizia si è pronunciata in relazione a fattispecie nelle quali i giudici nazionali dubitavano della spettanza della detrazione in ragione della mancanza di un chiaro “ribaltamento” a valle dell'imposta; infatti, i beni o i servizi erano stati acquistati talvolta successivamente ed in conseguenza delle operazioni imponibili<sup>90</sup>, talaltra nell'effettuazione di operazioni esenti<sup>91</sup> oppure di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA<sup>92</sup>.

In occasione di tali pronunce la Corte, al fine di individuare i confini del diritto a detrazione, muove sempre dal sopra esposto criterio del nesso immediato e diretto elaborato nella sentenza sul caso *BLP*<sup>93</sup> e nello stesso tempo adotta un “approccio anti-formalistico e casistico” volto essenzialmente a garantire nei singoli casi la neutralità dell'onere fiscale per gli operatori economici<sup>94</sup>.

---

<sup>90</sup> V. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, citata.

<sup>91</sup> V. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, citata.

<sup>92</sup> V. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, cit.; Id., 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2004, I, p. 5547; nonché in *Giur. imp.*, 2004, 2, con nota di BOLOGNA A.; Id., 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2001, I, p. 6663; Id., 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*, in *Giur. imp.*, 2005, 3, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 4357; Id., 8 febbraio 2007, C-435/05, *Investrand*, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2007, I, p. 1315.

<sup>93</sup> V. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, § 18, cit.; Id., 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 25, cit.; Id., 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, § 28, citata.

<sup>94</sup> V. Conclusioni dell'Avvocato Generale Pedro Cruz Villalón, 15 settembre 2011, C-280/10, *Kopalnia*, § 42, in *Raccolta digitale*. Sulla rilevanza del principio di neutralità nell'approccio interpretativo della Corte di Giustizia v. anche THIRION B., *Droit à déduction de la TVA: le concept du “lien direct et immédiat”: un principe à géométrie variable?*, in *Revue générale de fiscalité*, 2004, 12, p. 22 ss.. In particolare l'A. evidenzia che le “concept du ‘lien direct et immédiat’”, tel qu'énoncé à l'origine s'est révélé, à l'usage, trop strict et trop peu nuancé pour pouvoir embrasser toutes les situations. La Cour a donc dû, au fil du temps, amender ce principe qui résonnait, au départ, comme une belle équation mathématique pour l'adapter au



In tale prospettiva i Giudici individuano di volta in volta gli elementi che l'interprete deve tenere in considerazione al fine di verificare se possa dirsi soddisfatta la condizione dell'impiego prevista dal citato art. 168.

La prima sentenza sul tema è quella resa nella causa C-98/98, *Midland Bank*, relativa ad una controversia in merito al diritto di una banca d'affari (soggetto passivo che svolge operazioni sia imponibili sia esenti) di detrarre integralmente l'IVA assolta "per i servizi legali di cui ha beneficiato sia in relazione ad un'operazione deducibile sia per la sua difesa in un giudizio avente ad oggetto un'azione di responsabilità civile intentata nei suoi confronti per dichiarazioni mendaci che un suo dirigente avrebbe rilasciato nell'ambito delle anzidette operazioni"<sup>95</sup>. Nel caso di specie – a differenza della causa *BLP* – non è dunque in discussione il diritto del soggetto passivo (*Midland Bank*) ad ottenere la deduzione dell'IVA, ma solo la "portata" ossia l'ammontare della deduzione possibile.

In tale pronuncia la Corte – dopo avere ribadito la rilevanza anche nel caso del nesso immediato e diretto – chiarisce anzitutto che di detto criterio non è possibile formulare una definizione più precisa, in quanto – "tenuto conto della diversità delle operazioni commerciali e professionali, sarebbe impossibile fornire una risposta più adeguata in merito al modo di determinare in tutti i casi il collegamento necessario che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'IVA assolta a monte sia detraibile. Spetta ai giudici nazionali applicare il criterio del nesso immediato e diretto ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui essi sono investiti e prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni da esaminare"<sup>96</sup>.

Quanto poi all'esistenza di una connessione diretta ed immediata fra i servizi legali e le operazioni imponibili del contribuente, i Giudici comunitari escludono che esista "di norma un nesso immediato e diretto ... tra un'operazione a valle e determinati servizi di cui un soggetto passivo ha fruito in conseguenza e successivamente all'effettuazione della detta operazione" (*id est* nel caso oggetto del giudizio di rinvio le spese per i servizi legali sostenute dal soggetto passivo per far fronte alle richieste di risarcimento danni avanzate nei suoi confronti da alcuni clienti), poiché, non

---

gré des situation parfois spécifiques vécues par les entreprises et pour éviter de transgresser le principe de neutralité de la TVA. Le principe de la géométrie variable, ... , s'est donc révélé, en l'occurrence, indispensable pour éviter à la Cour de justice des dérapages qui se seraient révélés particulièrement onéreux pour les entreprises".

<sup>95</sup> V. Conclusioni dell'Avvocato Generale Saggio, 30 settembre 1999, causa C-98/98, *Midland Bank*, § 1, cit.

<sup>96</sup> V. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, § 25, citata.

essendo presenti prima dell'effettuazione da parte del soggetto passivo delle operazioni imponibili cui essi fanno riferimento ma costituendo una conseguenza dell'operazione a valle, "non fanno normalmente parte degli elementi costitutivi del costo dell'operazione a valle, come invece esige l'art. 2 della prima direttiva"<sup>97</sup>.

Per la Corte "i costi di questi servizi fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa. Servizi di tal genere presentano pertanto un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività del soggetto passivo, per cui il diritto a detrarre l'IVA deve ritenersi disciplinato dell'art. 17, n. 5, della sesta Direttiva"<sup>98</sup>.

Sulla base di tali argomentazioni la Corte dichiara che un soggetto passivo il quale effettui operazioni che danno e operazioni che non danno un diritto a detrazione può detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato sui beni o sui servizi da lui acquisiti che presentino un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, senza che occorra prendere in considerazione l'art. 17, nn. 2, 3 o 5, della sesta Direttiva. Tuttavia, quando taluni servizi sono stati utilizzati nell'ambito di attività che dipendono semplicemente da un'operazione che conferisce un diritto a detrazione, un soggetto passivo siffatto non può detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato a monte su detti servizi, a meno che il medesimo soggetto passivo non "dimostri, con elementi oggettivi, che eccezionalmente le spese relative ai beni o servizi di cui egli ha fruito in conseguenza dell'effettuazione di un'operazione che dà diritto a detrazione fanno parte degli elementi costitutivi del costo di quest'ultima"<sup>99</sup>.

La Corte conferma, dunque, il precedente orientamento secondo il quale è detraibile anche l'imposta assolta su servizi impiegati (non specificamente per effettuare una o più operazioni a valle ma) nell'ambito dell'attività economica ed i cui costi fanno parte delle spese generali dell'impresa e pertanto degli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti<sup>100</sup>, ferma restando

---

<sup>97</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, § 31, citata.

<sup>98</sup> V. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, § 31, citata. Sulla della distinzione tra c.d. "costi diretti" e "costi generali" cfr. VAN DOESUM A. - VAN KESTEREN H. - VAN NORDEN G. J., *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, in *EC Tax Review*, 2010, 2, p. 62 ss., spec. p. 63; RAMSDAHL JENSEN D. - STENSGAARD H., *The Distinction between Direct and General Costs with Regard to the Deduction of Input VAT - The Case of Acquisition, Holding and Sale of Shares*, in *World Tax Journal*, 2012, 2, p. 3 ss..

<sup>99</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, § 32 e § 35, citata.

<sup>100</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 25, citata.

l'applicazione della regola del pro rata se il soggetto effettua operazioni sia imponibili sia esenti. A riguardo l'Avvocato generale nelle sue conclusioni osserva che l'uso in seno all'art. 17, n. 2 e n. 3, della sesta Direttiva “delle parole “fini” e “operazioni”, al plurale, denota che in certi casi non è necessario il collegamento con un'operazione soggetta ad imposta, bastando quello con l'attività d'impresa”<sup>101</sup>.

In carenza di un nesso di concorrenza specifica la detraibilità dell'imposta sull'operazione a monte presuppone infatti che essa sia direttamente funzionale all'attività economica, come accade per le spese generali. Rimane pertanto indetraibile l'IVA sui beni o sui servizi collegati in via mediata all'attività economica ovvero, come è nel caso *BLP*, impiegati per effettuare un'operazione esente (cessione di partecipazioni) il cui scopo ultimo sia la realizzazione di un'operazione imponibile<sup>102</sup>.

Dall'esclusione, in linea di principio, della detrazione integrale per i servizi acquistati in conseguenza e successivamente all'effettuazione dell'operazione imponibile sembra inoltre potersi dedurre che il criterio del nesso diretto e immediato elaborato dalla giurisprudenza consista in un collegamento di tipo fisico, nel senso che sembra richiedere, quanto meno in linea di principio, che i beni o i servizi siano concretamente impiegati nella produzione di operazioni imponibili.

Occorre fin d'ora evidenziare che la tesi prospettata dalla Corte in materia di “nesso immediato e diretto” è stata criticata da autorevole dottrina, la quale ritiene che essa sia in sostanza frutto di un'errata interpretazione dell'art. 1 della Direttiva rifiuta (già art. 2 della prima Direttiva)<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale Saggio, 30 settembre 1999, causa C-98/98, *Midland Bank*, § 24, citata. L'Avvocato Generale al § 29 precisa altresì che “L'uso dei due aggettivi ‘diretto’ ed ‘immediato’ non può che evocare un collegamento particolarmente stretto tra le operazioni soggette ad imposta ... eseguite da un soggetto passivo ... e i beni forniti o i servizi prestati da un altro soggetto passivo ... *omissis* ... Più in particolare l'aggettivo ‘diretto’ porta ad escludere la sussistenza di un legame rilevante tra due operazioni ove tra di esse se ne inserisca una terza interrompendo la serie causale, oppure quando il collegamento tra le due operazioni è molto diluito nel tempo. ... *omissis* ... Quanto all'aggettivo ‘immediato’, esso denota una particolare contiguità temporale tra le due operazioni”.

<sup>102</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 28, citata.

<sup>103</sup> Sul punto cfr. TERRA B - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 479, i quali sostengono che il requisito del nesso immediato e diretto “is based on a misinterpretation of Article 2 of the First Directive (now Article 1 of the Vat Directive). The sentence ‘On each transaction, value added tax, calculated on the price of the goods or

Se questo è vero, allora è evidente che non solo le conclusioni del caso *Midland Bank* ma tutta la giurisprudenza unionale sul tema dovrebbe essere attentamente valutata, stante che la nozione di “impiego” ivi elaborata è posta a fondamento delle successive sentenze sul tema.

Invero, le considerazioni fin qui esposte trovano conferma nella successiva sentenza sul caso *Cibo Participations*, ove i Giudici comunitari negano l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra i diversi servizi di consulenza contabile e giuridica acquistati da una *holding* c.d. mista nell'ambito di un'assunzione di partecipazioni in una controllata e le prestazioni amministrative e contabili da essa rese alle controllate e assoggettate ad IVA, poiché l'importo dell'IVA pagata dalla *holding* sulle spese sostenute per detti servizi non grava direttamente sui vari elementi

---

services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of the value added tax borne directly by the various cost component' is an unfortunate effort to improve linguistically the provision of the Proposal for a First Directive which provided ... : 'At each stage in the chain of production the value-added tax, calculated on the price of the good or service at the rate applicable to such good or service shall be levied after deduction has been made of the amount of added-value tax already levied directly on the various elements that can contribute to the price formation'. Clearly this provision does not refer to direct contributions to the cost components, the interpretation given by the Court of Justice, but excludes from deduction tax that is indirectly levied and allows deduction of VAT directly charged on the various elements that can contribute to the cost components". Dello stesso avviso sono ENGLISH J. - DATZER H., *Seminar J: Overhead und Vorsteuerabzug*, in *ISIR*, 2013, p. 629 ss., spec. p. 632, i quali affermano che "Der Gerichtshof sieht sich hierzu offenbar mit Blick auf die Bestimmung des Art. 1 Abs. 2, Unterabs. 2 MwStSystRL („abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags ... der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat") genötigt. Indes lassen Wortlaut und Entstehungsgeschichte dieser Norm erkennen, dass sie kein Erfordernis direkter Kostenzurechnung aufstellt, sondern die direkte Vorsteuerbelastung von – unmittelbaren oder mittelbaren – Kostenelementen zur Voraussetzung für den Vorsteuerabzug macht". In relazione al "direct and immediate link between the costs and the taxed output transactions" v. anche VAN DOESUM A. - VAN NORDEN G. J., *A European VAT Law Perspective on the Right of Deduction of Input VAT Related to Taxed, Exempt and/or Non-taxable Transactions*, reperibile all'indirizzo <http://www.box.net/shared/s13evqyo0gtc61t4i056>, i quali osservano che "The ECJ thus appears to apply some sort of cost allocation method in order to determine the presence of a direct and immediate link". Ad avviso degli A., invece, "Keeping in mind that the EU VAT system of deduction of input VAT is intended to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities, it only seems logical that a causal connection would be sufficient to establish a direct and immediate link". In particolare per gli A. "the causal test approach (causally linking costs to a taxed transaction) assures that businesses are completely relieved from the burden of VAT and that productive consumption is not taxed with VAT".

costitutivi del prezzo delle sue operazioni a valle imponibili<sup>104</sup>.

La Corte – diversamente dall'Avvocato generale per il quale, se manca un diretto e immediato legame con operazioni imponibili, il diritto a deduzione dell'IVA sui costi per l'acquisto di azioni è escluso “salvo che il soggetto passivo provi, sulla base di circostanze oggettive, che tali spese rientrano fra gli elementi di costo di una operazione che dà diritto alla deduzione” – afferma ancora una volta che “i costi di questi servizi fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa” e che “servizi di tal genere presentano pertanto, in linea di principio, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo ...”<sup>105</sup>.

Pertanto – concludono i Giudici comunitari – “... se la *holding* effettua nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, dall'art. 17, n. 5, primo comma, della sesta Direttiva risulta che essa può unicamente detrarre la parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni del primo tipo”<sup>106</sup> e tale

---

<sup>104</sup> V. Corte di Giustizia, 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, § 32, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 6663 ss. nonché in *Giur. it.*, 2002, p. 12 ss., con commento di STANCATI G. Sulla detraibilità dell'IVA assolta da una holding mista sulle spese sostenute in occasione dell'acquisizione di partecipazioni o della cessione di azioni, in dottrina v. HENKOW O., *Neutrality of VAT for taxable persons a new approach in European VAT*, in *EC Tax Review*, 2008, 5, p. 233 ss.; ENGLISH J., *Input VAT Deduction by Holding Companies - German Practice and Community Law*, in *International VAT Monitor*, 2007, 3, p. 172 ss.; PARLAND E. - LINDBLAD M., *Tax Treatment of Transaction Costs*, in *European Taxation*, 2013, 4, p. 158 ss.; DE LA FERIA R., *When do dealings in shares fall within the scope of VAT*, cit., p. 24 ss.; MOLEK P. - ABECASIS T. - MOTA R. A., *Seminar on VAT on Financial Services at the University of Lisbon*, in *Intertax*, 2011, 39, 2, p. 98 ss.; MERKX M., *VAT and Holding Companies: Position Finally Clear*, in *EC Tax Review*, 2016, 1, p. 49 ss.

<sup>105</sup> V. Corte di Giustizia, 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, § 33, citata.

<sup>106</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, § 34, citata. Sul punto DE LA FERIA R., *When do dealings in shares fall within the scope of VAT?*, cit., spec. pp. 30 - 31, osserva che “previous case law, and in particular joint reading of the *BLP* and *Wellcome Trust* decisions, would seem to indicate that where input VAT is incurred in connection with an outside the scope activity, and there is thus a direct and immediate link with that activity, the input VAT is non-deductible. The confusion, however, arises from the misconception - created primarily by *Wellcome Trust* - that the sale and purchase of shares have a similar nature for VAT purposes, i.e. that they are both regarded as activities falling outside the scope of the tax. There is in fact a crucial difference, which has significant implications for the application of the direct and immediate link test: the sale of shares is clearly an output transaction, whilst the purchase of shares is not. This means in practice that, as regards input VAT incurred in connection with a sale of shares, a clear link can be established

importo va determinato ai sensi dell'art. 19 della sesta Direttiva escludendo dal denominatore della frazione i dividendi derivanti dal possesso di partecipazioni, poiché essi non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA<sup>107</sup>.

Il principio di imputazione specifica di un acquisto rispetto ad un'operazione a valle, posto a fondamento della sentenza *Midland bank*, è ulteriormente declinato nella sentenza sul caso *Abbey National*<sup>108</sup> ove la

---

between that input VAT, and an output transaction - a reality which was highlighted by the Court in BLP. However, the same cannot be said of input VAT incurred in connection with a purchase of shares, where that VAT cannot be connected to any output transaction. By recognizing this fact, the Court's decision in *Cibo* implicitly acknowledges the difference between sale and purchase of shares. Thus, the ruling appears to constitute a departure, at least partially, from the approach adopted previously by the Court in BLP and *Wellcome Trust*".

<sup>107</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, § 44, cit., ove la Corte rinvia alla sentenza 14 novembre 2000, C-142/99, *Floridienn e Berginvest*, § 32, in *Giur. imp.*, con nota di PENNELLA N., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2000, I, p. 9567 ss.. Sulle conseguenze del caso *Cibo*, v. GARCÍA NOVOA C., *La deducción del IVA*, cit., spec. p. 43, il quale ricorda che la legge spagnola "consideraba sujetos pasivos del IVA, en todo caso, a las sociedades mercantiles, lo que significaba que todas las operaciones que realizasen, se trate de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, estarían sujetas al Impuesto". Pertanto, al fine di adeguarsi alle disposizioni contenute nella Direttiva e alle sentenze della Corte di Giustizia "con relación a las sociedades mercantiles, la ley española tuvo que ser modificada". In particolare, evidenzia l'A., è stata la sentenza sul caso *Cibo* quella che "abrió la posibilidad de cuestionarse la regla del Derecho interno español, según la cual una sociedad mercantil siempre es sujeto pasivo del Impuesto, ya que admite sociedades mercantiles que no lo sean, como las holding, que se limitan a la percepción de dividendos", alla quale seguì un'interpretazione della disposizione in parola in termini di una "regla general, susceptible de excepciones" e successivamente portò alla "modificación introducida por el artículo quinto de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre", attraverso il quale venne introdotto "un régimen legal de presunción *iuris tantum*, conforme al cual se presume, salvo prueba en contrario, que la sociedad mercantil actúa como empresario o profesional, y, por lo tanto, es sujeto pasivo del IVA". V. anche ENGLISH J., *Input VAT Deduction by Holding Companies – German Practice and Community Law*, cit., p. 172 ss., il quale mette in edivenza la differenza fra l'orientamento della prassi tedesca in materia di detrazione delle holding con attività mista e l'interpretazione prospettata dalla Corte nella sentenza sul caso *Cibo*.

<sup>108</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C-408/98, § 56, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 1361. Per un comment alla sentenza v. DE LA FERIA R., *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, in *EC Tax Review*, 2007, 2, p. 74 ss.; BERNAERTS Y. - NATHOENI S., *The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT*, in *EC Tax Review*, 2011, 6, p. 291 ss.; VAN DOESUM A. - NORDEN G. J., *The Right to Deduct under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2011, 5, p. 323 ss.; VAN DOESUM A. - VAN

Corte, attraverso un passaggio logico del tutto nuovo, sostiene la riferibilità di una componente di costo non solo ad una determinata operazione (nel complesso dell'attività economica esercitata dall'operatore) ma anche ad una parte delimitata dell'attività ovvero ad una specifica attività economica posta in essere nel contesto di una pluralità di attività realizzate dal soggetto passivo nella conduzione dell'unica impresa<sup>109</sup>.

In particolare, nel caso oggetto del rinvio la Corte è chiamata a decidere se un soggetto passivo il quale svolge nell'ambito dell'unica impresa attività imponibili (locazione di immobili commerciali) ed esenti (assicurazione) abbia il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata sulle spese per servizi legali e amministrativi sostenute al fine di effettuare il trasferimento di un immobile con continuità di esercizio dell'attività di locazione (*id est* la cessione di un ramo di azienda in continuità di esercizio), essendo questa operazione esclusa dal campo di applicazione IVA dalla normativa nazionale conformemente all'art. 5, n. 8, della sesta Direttiva (ora art. 19 della Direttiva 2006/112/CE).

Tale imposta – considerata dal Governo dello Stato membro (Regno Unito) totalmente indetraibile perché relativa a spese sostenute per le “esigenze di un'operazione non soggetta ad imposta” o in subordine detraibile solo in parte secondo il *pro rata*<sup>110</sup> – sarebbe invece secondo il contribuente interamente detraibile sulla base del principio di continuità dell'attività tra cedente e cessionario *ex* art. 5, n. 8, della sesta Direttiva (in forza del quale a suo dire il cedente “può prendere in considerazione le cessioni imponibili del cessionario”) e, dunque, in ragione del nesso immediato e diretto che esisterebbe nel caso “con le attività economiche imponibili del cessionario relative ai beni patrimoniali trasferiti”<sup>111</sup>.

L'interpretazione prospettata dal contribuente è rigettata dalla Corte, la quale esclude l'esistenza di un nesso immediato e diretto fra “i vari servizi acquisiti dal cedente al fine di effettuare il trasferimento di una universalità

---

KESTEREN H. - VAN NORDEN G. J., *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, in *EC Tax Review*, 2010, 2, p. 62 ss.

<sup>109</sup> In tal senso v. M. GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013, p. 278, nota 401. Sull'influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia per la risoluzione del caso *BAA* (21 febbraio 2013) da parte della *Court of Appeal* inglese, riguardante i costi connessi all'acquisizione di partecipazioni effettuate da una società veicolo prima che questa venisse inclusa nel gruppo Iva a cui appartengono le sue controllanti, v. WATSON J. G., *A Little Light on Transaction Fees under UK VAT Law*, cit., p. 228 ss..

<sup>110</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 20 e § 21, citata.

<sup>111</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 18, citata.

totale o parziale di beni” e “una o più operazioni a valle che conferiscano un diritto a detrazione”<sup>112</sup> in quanto: - il trasferimento di una universalità di beni, qualora uno Stato membro si avvalga della facoltà di cui al citato art. 5, non è considerato cessione di beni e dunque non può costituire (esso stesso) un’operazione soggetta ad imposta ai sensi dell’art. 17, n. 2, della sesta Direttiva; - non è possibile prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario, non gravando direttamente sui vari elementi costitutivi del loro prezzo l’IVA sulle spese sostenute per i servizi acquistati per effettuare il trasferimento<sup>113</sup>.

È del pari respinta la tesi del Governo inglese circa l’indetraibilità totale dell’imposta.

In specie – al fine di garantire la “perfetta neutralità dell’imposizione fiscale” ed evitare qualsivoglia “arbitraria distinzione tra, da una parte, le spese effettuate per le esigenze di un’impresa prima dell’esercizio effettivo di quest’ultima e quelle effettuate durante il detto esercizio e, dall’altra, le spese effettuate per porre fine a tale esercizio”<sup>114</sup> – i Giudici comunitari ritengono che i costi di tali servizi, anche qualora il soggetto passivo non effettui più operazioni dopo la loro utilizzazione, siano in linea di massima “inerenti al complesso dell’attività economica dell’impresa prima del trasferimento”<sup>115</sup> e facciano parte delle spese generali del soggetto passivo; sicché – se il cedente effettua nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto – l’IVA su dette spese è di norma detraibile nella misura determinata ai sensi del citato art. 17, n. 5.

La Corte, come anticipato, va oltre e – stante lo svolgimento di diverse attività economiche nell’ambito della stessa impresa e le osservazioni della Commissione <sup>116</sup> – afferma che il principio di imputazione specifica prospettato nella citata sentenza *Midland* “deve applicarsi anche ai costi dei beni e dei servizi rientranti nelle spese generali relative ad una parte delle attività economiche di un soggetto passivo che sia chiaramente delimitata e le operazioni della quale siano tutte soggette all’IVA, mentre detti beni e servizi presentano così un nesso immediato e diretto con tale parte delle attività economiche”<sup>117</sup>.

---

<sup>112</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 34, citata.

<sup>113</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 32, citata.

<sup>114</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 35, citata.

<sup>115</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 35, citata.

<sup>116</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 22, citata.

<sup>117</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 39 e § 40, citata. Cfr. TERRA B - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., p. 479, secondo i quali “the requirement of a direct and immediate link as stipulated by the Court of Justice in



Pertanto, conclude la Corte, se tali condizioni risultano soddisfatte “l'interessato può detrarre integralmente l'Iva che ha gravato sulle spese da lui sostenute” per i servizi acquisiti per effettuare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni, senza applicazione del *pro-rata*<sup>118</sup>.

La rilevanza di detta pronuncia è duplice.

La conclusione cui giungono i giudici comunitari rappresenta a ben vedere l'evoluzione della giurisprudenza dell'Alta Corte in merito sia al principio di imputazione specifica sia (e forse ancor prima) a quello di detrazione “immediata”<sup>119</sup>.

Con la sentenza in esame infatti la Corte, anzitutto, riconosce ancor prima la detraibilità dell'Iva sulle “spese effettuate per porre fine all'esercizio dell'impresa” in ragione dell'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito anche qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà<sup>120</sup>; in secondo luogo, afferma che, nell'ipotesi di pluralità di attività economiche svolte nell'ambito dell'unica impresa, possono esistere dei costi direttamente e immediatamente collegati (non ad una data operazione a valle ma) ad una specifica attività (con conseguente detrazione integrale della relativa Iva se essa consista nell'effettuazione unicamente di operazioni imponibili).

La rilevanza del principio di neutralità dell'Iva nell'attività ermeneutica dell'Alta Corte europea emerge chiaramente nella sentenza sul caso *Faxworld*, ove la Corte si pronuncia nuovamente sulla questione attinente la detrazione dell'Iva assolta su beni e/o servizi acquistati in vista della successiva cessione di un complesso dei beni patrimoniali<sup>121</sup>, giungendo ad una conclusione che potrebbe sembrare in contrasto con quella alla quale perviene nella causa *Abbey*.

---

Abbey National is based on a misinterpretation of Article 2 of the First Directive (now Article 1 of the Vat Directive)”. Sul punto v. *infra* nota X

<sup>118</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, § 40, citata.

<sup>119</sup> In quest'ultimo senso v. PENNELLA N., nota a Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*, citata.

<sup>120</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite da C-110 a C-147/98, *Gabalfrisa e A.*, cit.; Id. 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*, cit.; Id., 29 febbraio 1996, C-110/94, *Ingo in liquidazione*, cit.; Id., 15 gennaio 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, citata.

<sup>121</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2004, I, p. 5547; nonché in: *Giur. imp.*, 2004, 2, con nota di BOLOGNA A.; nonché in *Droit fiscal*, 2004, n. 27, comm. 603, con nota di SERANDOUR Y., *La déduction de la TVA par l'entreprise préparatoire selon la CJCE*.

Nel caso la controversia concerne il diritto di una società di persone creata secondo la legislazione tedesca al solo fine di costituire una società di capitali (*Vorgründungsgesellschaft*) – la quale conformemente al suo oggetto sociale effettua un'unica operazione consistente nel trasferimento alla società di capitali (*Aktiengesellschaft*), una volta costituita, del complesso dei suoi beni patrimoniali – di portare in detrazione l'IVA versata a monte per la fornitura di beni e servizi poi effettivamente ed unitariamente ceduti. Poiché tale trasferimento non era considerato né come cessione di beni né come prestazione di servizi, in quanto lo Stato membro interessato (Germania) aveva esercitato la facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, l'amministrazione riteneva che la suddetta società di persone non avesse diritto a detrarre l'IVA assolta sulle operazioni a monte (locazione degli uffici, acquisto delle attrezzature e dei beni d'investimento; prestazioni di pubblicità per la costituenda società); viceversa il contribuente reclamava siffatto diritto in ragione del c.d. principio di continuità fra cedente e cessionario previsto dal citato art. 5 e secondo il quale il beneficiario costituisce il successore del cedente.

In tale pronuncia i Giudici comunitari accolgono la tesi del contribuente, riconoscendogli “la possibilità di prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario”.

Segnatamente la Corte – dopo avere chiarito sulla base pregressa giurisprudenza che “una società quale la Faxworld GbR dev'essere considerata come soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva”, essendo all'uopo irrilevante sia che “i beni non vengono subito utilizzati per la detta attività economica” sia “l'identità dell'imprenditore cui fa capo l'attività economica” sia ancora la circostanza che “uno Stato membro si sia o meno avvalso della facoltà ad esso riconosciuta dall'art. 5, n. 8, di questa stessa direttiva”<sup>122</sup> – afferma che, qualora lo Stato membro abbia esercitato di detta facoltà, sulla base del principio di continuità<sup>123</sup> una società di capitali di questo tipo (*Vorgründungsgesellschaft*), in quanto cedente dei beni trasferiti, deve avere la possibilità di prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario (*Aktiengesellschaft*), per poter detrarre l'IVA sulle proprie prestazioni a monte acquisite ai fini delle operazioni soggette ad imposta del detto cessionario<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, da § 27 a § 30, citata.

<sup>123</sup> Testualmente sia il citato art. 5, n. 8 sia l'art. 6, n. 5, della sesta direttiva prevedevano che “il cessionario continua la persona del cedente”.

<sup>124</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, § 42, citata. A riguardo autorevole dottrina sottolinea che «la Cour de justice des Communautés européennes innove en n'attachant pas le principe du droit à déduction à l'exercice de l'activité

Come anticipato, tale conclusione sembra in conflitto con quanto deciso nella sentenza *Abbey*, laddove i Giudici comunitari hanno dichiarato che “un soggetto passivo può unicamente detrarre l’IVA gravante sui beni e sui servizi utilizzati per le esigenze delle proprie operazioni soggette ad imposta, e che l’importo dell’IVA pagata dal cedente sulle spese sostenute per i servizi acquisiti al fine di effettuare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non grava direttamente sui vari elementi costitutivi del prezzo delle operazioni del cessionario soggette ad imposta”.

In realtà il contrasto è solo apparente, tanto che di tale precedente si dà conto nella stessa sentenza.

A riguardo la Corte evidenzia le peculiarità del caso in esame, nel quale “a differenza delle circostanze della causa che ha dato luogo alla sentenza *Abbey National*, citata, il soggetto passivo ... , vale a dire la *Faxword* non aveva nemmeno l’intenzione, in quanto *Vorgründungsgesellschaft*, di effettuare essa stessa operazioni imponibili, poiché il suo unico scopo sociale era quello di predisporre l’attività dell’*Aktiengesellschaft*. ...” e nel quale “...l’IVA che la *Faxworld GbR* vuole detrarre si riferisce alle prestazioni di cui essa aveva fruito per realizzare le operazioni imponibili, anche se queste ultime erano solo operazioni previste dalla *Faxworld AG*”<sup>125</sup>.

La rilevanza del principio di neutralità emerge poi dall’affermazione della Corte secondo la quale nella causa *Abbey* l’ulteriore argomento del soggetto passivo secondo il quale egli doveva essere in grado di far valere le operazioni imponibili del cessionario per poter detrarre la totalità dell’IVA sui detti servizi non è stato accolto, perché l’interpretazione ivi prospettata dalla Corte “avrebbe consentito di esonerare il soggetto passivo di cui trattasi dall’onere dell’IVA pagata nell’ambito della sua impresa”<sup>126</sup>. Detta interpretazione non sarebbe, invece, idonea a garantire la neutralità dell’IVA

---

économique en cause par l’auteur des dépenses. Si M. A engage des dépenses en vue de permettre à M. B de commencer son activité, il agit en qualité d’assujetti et bénéficie du principe du droit à déduction ». Così SERANDOUR Y., *La déduction de la TVA par l’entreprise préparatoire selon la CJCE*, citata.

<sup>125</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, §41, citata. Questo aspetto è sottolineato anche dall’Avvocato Generale nelle sue conclusioni, laddove afferma rispettivamente al § 57 e al § 51 afferma che l’imposta in discussione nella causa *Abbey National* “era dovuta sui servizi acquisiti ai fini del trasferimento, e non sui beni effettivamente ceduti” mentre nel caso di specie “i beni ceduti sono stati acquistati dalla *Faxworld GbR* ai fini di future operazioni a valle imponibili della *Faxworld AG*, e pertanto costituiscono elementi del prezzo di tali operazioni ...”.

<sup>126</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*, § 40, citata.

nel caso *Faxwordl*, in quanto la società non ha effettuato altre operazioni se non il trasferimento dei beni alla società di capitali, operazione esclusa dall'imposta.

Dalla pronuncia in esame sembra dunque emergere che, ai fini della detrazione, il principio di continuità opera per così dire “in via residuale”, restando ferma la regola secondo la quale un soggetto passivo può unicamente detrarre l’IVA gravante sui beni e sui servizi utilizzati per le esigenze delle proprie operazioni soggette ad imposta. Sono le peculiarità della situazione concreta e soprattutto la finalità di garantire che il soggetto passivo non rimanga inciso dall’onere dell’imposta a indurre la Corte ad affermare che il cedente può prendere in considerazioni le operazioni del cessionario e conseguentemente detrarre l’IVA a condizione che esista un nesso immediato e diretto fra gli acquisti del cedente e le operazioni imponibili del cessionario<sup>127</sup>.

Le condizioni in presenza delle quali è possibile considerare esistente un nesso immediato e diretto tra talune spese sostenute dal soggetto passivo ed il complesso della sua attività economica sono poi ulteriormente precisate dalla Corte nelle sentenze sui casi *Kretztechnik AG*<sup>128</sup> ed *Investrand*<sup>129</sup>.

In specie, nella prima la Corte è chiamata a decidere se una società per azioni (*Kretztechnik AG*, il cui oggetto è lo sviluppo e la vendita di apparecchi elettromedicali di ogni tipo) effettua una prestazione a titolo oneroso ai sensi dell’art. 2, punto 1, della sesta Direttiva quando emette nuove azioni in occasione della sua quotazione contro pagamento di un prezzo di emissione e se, in specie, l’art. 17, nn. 1 e 2, della sesta Direttiva accordi un diritto alla detrazione dell’IVA versata a monte sulle prestazioni connesse all’emissione di azioni.

Rispondendo alle suddette questioni, l’Alta Corte anzitutto chiarisce che un’emissione di azioni “indipendentemente dal fatto che sia effettuata o meno

---

<sup>127</sup> All'uopo la Corte ricorre al c.d. “economic-based test” giungendo alla conclusione che in linea di principio gli acquisti del cedente costituiscono elementi del prezzo delle operazioni del cessionario, in quanto l'imposta della cui detraibilità si discute è quella assolta sui beni oggetto della cessione, e non sui servizi di consulenza acquistati dal cedente per porre in essere la cessione. Sulla differenza tra il “the consumption-based test” e “the economic-based test” v. RAMSDAHL JENSEN D. - STENSGAARD H., *The direct and immediate link test regarding deduction of input VAT: a consumption-based test versus an economic-based test?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2014, 3, 2, p. 71 ss.

<sup>128</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*, citata. In dottrina v. SERANDOUR Y., *La déductibilité de la TVA ayant grevé les frais d'émission d'actions*, in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 172.

<sup>129</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 febbraio 2007, C-435/05, *Investrand*, citata.

in occasione della quotazione in Borsa della società interessata” non rientra nell’ambito di applicazione della sesta Direttiva<sup>130</sup>.

Quanto al diritto a detrazione i Giudici comunitari – tenuto conto del fatto che “tale operazione è stata effettuata dalla Kretztechnik al fine di rafforzare il proprio capitale a vantaggio della sua attività economica generale ...” – ritengono che i costi delle prestazioni connesse all’emissione di azioni rientrino nelle *spese generali* del soggetto passivo e sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei suoi prodotti<sup>131</sup>.

Secondo la Corte, dunque, prestazioni di tal genere presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell’attività economica del soggetto passivo; conseguentemente, qualora la società effettui anche operazioni che non conferiscono il diritto a detrazione, è detraibile soltanto la parte dell’IVA proporzionale all’importo delle operazioni imponibili<sup>132</sup>.

Il Giudice comunitario, così decidendo, supera la posizione del governo austriaco secondo il quale “Le spese attinenti a tali prestazioni ... non avrebbero relazione con l’attività generale” della società<sup>133</sup>, che non si occupava della negoziazione di titoli ma della produzione e commercializzazione di dispositivi medici. Invero, tale argomentazione è priva di rilievo, in quanto – come osserva l’Avvocato generale – “Non si può ragionevolmente dubitare che una società commerciale che raccoglie

---

<sup>130</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*, § 27, citata.

<sup>131</sup> Secondo ENGLISH J., come riportato da ABECASIS T., *Seminar on VAT on Financial Services at the University of Lisbon*, cit., spec. p. 103, in relazione alla posizione della Corte secondo cui “considered that for the issuing company, the aim of a share issue is simply to raise capital rather than to provide a service” e che “for the shareholders the payment of the sums necessary for the increase of capital is pure investment, not a payment for consideration”, afferma “that this reasoning in *Kretztechnik* should apply by analogy to the issue of bonds and other debt instruments, since in principle securitization would not be considered the same thing as providing a service”. Secondo DE LA FERIA R., come riportato da ABECASIS T., *Seminar on VAT on Financial Services at the University of Lisbon*, cit., spec. pp. 103 - 104, “the issue of shares shall be considered similar and parallel to the sale of shares” in quanto l’A. non rileva alcuna “difference between issuing and selling – they will both give rights to dividends, situation in which the shareholder will be giving money and paying for a service that the company will later provide”. Sul punto ENGLISH J. rileva che “there is a difference between the two situations: when shares are sold, there is a third person in the relationship that does not exist in the issuing of shares”.

<sup>132</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*, § 36, citata.

<sup>133</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*, § 31, citata.

capitali non lo faccia ai fini della sua attività economica”<sup>134</sup>.

Alla luce di questa decisione sembra possibile affermare che la circostanza che un costo sia sostenuto in vista dell’effettuazione un’operazione non soggetta ad IVA non preclude *tout court* la possibilità di qualificarlo tra le “spese generali” o come “costo indiretto” e dunque di detrarre la relativa IVA<sup>135</sup>.

La detraibilità dell’IVA è invece negata nella successiva sentenza sul caso *Investrand*, nella quale la Corte esclude che le spese per servizi di consulenza sostenute da una *holding* “mista” per determinare l’importo di un credito facente parte del patrimonio della sua impresa e derivante da una vendita di azioni da essa effettuata prima di acquisire lo status di soggetto passivo presentino un nesso immediato e diretto con una o più operazioni specifiche che conferiscono un diritto a detrazione, non essendo tali né la vendita di azioni né le iniziative intraprese per recuperare detto credito<sup>136</sup>.

Secondo la Corte inoltre dette prestazioni non presentano un nesso di tal genere neppure con il complesso dell’attività economica del soggetto passivo, poiché le spese relative a tali servizi “non sono state sostenute ai fini e in vista delle attività imponibili dell’*Investrand*”<sup>137</sup>. A quest’ultimo riguardo la Corte precisa che, mentre i servizi di consulenza di cui trattavasi nel caso *Kretztechnik* erano stati motivati “esclusivamente dall’attività economica del soggetto passivo e dall’aumento del capitale deciso da quest’ultimo per aumentare i propri mezzi finanziari a vantaggio di tale attività”, nel caso di specie “nessun elemento del fascicolo permette di

---

<sup>134</sup> V. Conclusioni dell’Avvocato Generale F. G. Jacobs, presentate il 24 febbraio 2005, § 75 e § 76, in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2005, I, p. 4357 ss..

<sup>135</sup> Secondo MERX M., *Vat and Holding Companies: Position Finally Clear?*, in *EC Tax Review*, 2016, 1, p. 49 e ss, spec. p. 52 potrebbe pertanto affermare la regola in base alla quale “costs related to activities that fall outside the scope of VAT may be general costs of the business of the taxable person as a whole”. In particolare l’A. – dopo avere affermato muovendo dalla sentenza in esame che “There is CJEU case law showing that some costs incurred in relation to an activity that falls outside of scope of VAT may still be classified as general costs of the business as a whole” – giunge alla conclusione con riferimento alle *holding* miste che “The reasoning from *Kretztechnik* may under certain circumstances be applicable by analogy to the pure holding of shares, for instance, when the pure holding of shares in subsidiary A is of strategic benefit to the group and therefore to the economic activity of the holding company as the head of the group.” Con la conseguenza che le *holding* miste potrebbero detrarre interamente l’Iva sui costi sostenuti in vista dell’attività non economica consistente nella mera detenzione delle azioni.

<sup>136</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 febbraio 2007, C-435/05, *Investrand*, § 28, citata.

<sup>137</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 febbraio 2007, C-435/05, *Investrand*, § 33, citata.

affermare, (...), che l'*Investrand* non avrebbe fatto ricorso ai servizi di consulenza in questione se non avesse esercitato un'attività economica assoggettata all'IVA"<sup>138</sup>.

Per la Corte, dunque, la circostanza che il credito al quale si riferiscono i servizi di consulenza faccia parte del patrimonio dell'impresa è insufficiente per il configurarsi di un nesso immediato e diretto tra le spese di consulenza sostenute per riscuotere tale credito e le attività economiche di *Investrand*<sup>139</sup>.

Alla luce di queste ultime pronunce sembra, dunque, che ai fini della detrazione l'inerenza di un costo rispetto alla complessiva attività economica, per un verso, non sia preclusa dalla "estraneità" della natura della spesa rispetto all'oggetto sociale<sup>140</sup>, per altro verso, presupponga che l'acquisto del bene o del servizio si giustifichi esclusivamente in ragione dello svolgimento dell'attività economica.

Differenti sono infine le argomentazioni sulla base delle quali la Corte nella sentenza 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, riconosce ad una *holding* c.d. mista la possibilità di detrarre l'IVA sulle spese per "i servizi in materia di valutazioni di titoli, assistenza nelle negoziazioni e consulenza" acquistati ai fini di una cessione di partecipazioni effettuata per "procedere ad una ristrutturazione del gruppo", a condizione che sia dimostrata l'esistenza di "un nesso immediato e diretto tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d'imposta"<sup>141</sup>.

---

<sup>138</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 febbraio 2007, C-435/05, *Investrand*, § 36, cit. Sul punto ENGLISH J., *Input VAT Deduction by Holding Companies - German Practice and Community Law*, cit., spec. p. 175, afferma che la Corte "emphasized the need of a causal link between, on the one hand, the expenditure incurred in connection with a (former) shareholding and, on the other hand, the taxable activities of the holding company".

<sup>139</sup> V. DE LA FERIA R., *When do dealings in shares fall within the scope of VAT*, cit., spec. p. 33, il quale ritiene che "This ruling raises various difficulties. First, it is interesting to note that when referring to the settled character of the case law as regards the non-economic nature of the sale of shares, the Court made no reference to *BLP*. Presumably, because in *BLP* the ECJ had appeared to rule that sale of shares constituted exempt activities, and thus referring to this case, might have raised questions on the 'settled' character of this case law. Secondly, it would appear that the deciding factor for the Court, in order to rule that there was no direct and immediate link between the VAT incurred and *Investrand's* business as a whole, was the fact that these costs were connected with an activity which took place before the company became taxable. However, this raises the obvious question of whether such an approach is compatible with the ECJ's previous case law on preparatory activities".

<sup>140</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*, § 36, citata.

<sup>141</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 73, cit. Cfr. VAN DOESUM A. - VAN KESTEREN H. - VAN NORDEN G. J., *Share Disposals and the Right*

La peculiarità della fattispecie consiste nella circostanza che – a differenza dei casi precedentemente esaminati (in specie di quelli *Abbey National e Kretztechnik*) – l’operazione di cessione delle azioni in ragione della quale le spese di consulenza sono state sostenute (non è, secondo la terminologia nazionale, esclusa dall’imposta ma) secondo la Corte rientra nell’ambito di applicazione dell’imposta<sup>142</sup> ed è “esente dall’IVA” ai sensi

---

*of Deduction of Input VAT*, cit., spec. pp. 66-67, i quali, in relazione al fatto che “In the *SKF* case, the ECJ indicates that the referring court first describes the costs linked to the services acquired by *SKF* as directly attributable to the disposal of shares and second as forming part of the general costs associated with *SKF*’s overall economic activities”, ritengono che “the referring Court’s description is a contradiction in terms, because costs are either directly attributable to a specific supply or costs form part of the general costs of a taxable person. Costs cannot be both direct and general costs. While ignoring this contradiction in terms and clearly aiming at allowing *SKF* pro rata VAT deduction, the ECJ allows a classification of the costs relating to the disposal of shares as general costs. As a foundation for that classification, the ECJ stages the principle of fiscal neutrality”. Inoltre, gli autori osservano che, al fine di determinare “whether the costs incurred are among the cost components of all the taxable transactions of this taxable person” per considerare i costi connessi alla vendita come generali, “When comparing the tests used in the *Midland Bank* case and in the *SKF* case, it appears that the ECJ currently applies a less formal test in the *SKF* case”. Sul punto VAN DOESUM A., VAN KESTEREN H. - VAN NORDEN G. J. sottolineano che “Under the *Midland Bank* doctrine, a direct and immediate link could only be considered present in case the costs bearing input VAT are part of the cost components of a particular output transaction, whereas under the *SKF* doctrine, it is sufficient that it is likely that the costs are incorporated in the price of an output transaction”. Pertanto, a dire degli A., “If the direct and immediate link test following the *SKF* doctrine is applied to a particular sale of shares, it can be argued that from an economic point of view the costs are incorporated in the price of the shares ... omisiss... the price of the shares in a share deal is based on supply and demand and is thus independent of the costs made”. Secondo gli autori “From that viewpoint, costs made in the course of a share deal cannot be considered to be incorporated in the price of the shares” e affermano che “the ECJ has taken a turn that it should not have taken. The direct and immediate link test should not take place on the basis of a (semi-economic) cost allocation test” (p. 68). Sulla base di dette considerazioni gli A. giungono alla conclusione che “the direct and immediate link between costs bearing input VAT and VAT taxed output transactions should be considered present if there is a causal connection between the two”, precisando che “the only relevant question should be whether a taxable person would also have made the costs, if he would not have performed particular output transactions or would have had the objective intention to do so. In that way, true neutrality of taxation can be realized”.

<sup>142</sup> Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 33, citata. Sul punto cfr. BERNAERTS Y. - NATHOENI S., *The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT*, cit., spec. p. 302, i quali in relazione alla posizione della Corte secondo cui “the sale had a direct link with the activity carried out by the group and constituted” un prolungamento



dell'art. 135, n. 1, lett. f), della Direttiva 2006/112/CE<sup>143</sup>.

In tale occasione i Giudici comunitari anzitutto fanno chiarezza sul regime dell'IVA assolta sugli acquisti destinati ad operazioni a valle detassate, affermando che "l'esistenza del diritto a detrazione è determinata

---

diretto, permanente e necessario "of the taxable activity of the taxable person", sostengono che "it would seem more logical in our view that the court argued that *SKF* was involved in the management of its subsidiary/ undertaking and – based on this only – the sale of the shares was thus an economic activity".

<sup>143</sup> Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 50 e ss., citata. La decisione della Corte è fortemente criticata da VAN DOESUM A. - VAN KESTEREN H. - VAN NORDEN G. J., *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, cit., spec. p. 63 e p. 46. Secondo gli autori "such a disposal of shares is an economic activity, but neither on the ground that it is the 'exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis' (Article 9(1) last sentence ECVD) nor on the basis that it is the direct, permanent, and necessary extension of the taxable activity of the parent company". Con riferimento alla posizione della Corte secondo cui "the disposal of the shares by *SKF* is an economic activity, because it is an 'exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis'", gli autori ritengono che "a disposal of shares is a one-off deal, which results in income on an incidental basis", che "should not be considered an economic activity on the basis that it constitutes an exploitation of intangible property within the meaning of Article 9(1) last sentence ECVD, but rather on the ground that it is covered by the words 'any activity of a person supplying services' used in Article 9(1) second sentence ECVD". Con riferimento alla seconda questione, "that the disposal of shares constitutes the direct, permanent, and necessary extension of the taxable activity (management in subsidiaries) of *SKF*", gli autori affermano che "That criterion is only useful when the concerned activities are, in themselves, not to be regarded as economic activities within the meaning of Article 2(2) ECVD". Per gli Autori "the acquisition, holding, and disposal of shares by a controlling active parent company should rather be considered as an economic activity on a stand-alone basis", ed aggiungono che "If a company is a taxable person and acts as such when effecting a transaction for consideration, the transaction is either a supply of goods or a supply of services within the meaning of Article 2(2) ECVD. In either case, it is irrelevant whether the transaction is the direct, permanent, and necessary extension of the taxable activity of the parent company". Secondo gli autori "The consequence of a disposal of shares being a VAT exempt supply of services is that any input VAT directly attributable to that disposal is not deductible, unless the purchaser of the shares is established outside the European Union (EU). This could lead to a situation in which a controlling active parent company that normally only supplies taxable services (to its subsidiaries) cannot deduct input VAT when it disposes shares in those subsidiaries. Then, the input VAT becomes a cost for that parent company. However, according to settled ECJ case law, the deduction system is intended to relieve a taxable person entirely of the burden of input VAT. This can explain why the ECJ in the *SKF* case explored routes to deduction of input VAT." (p. 64).

in funzione delle operazioni a valle alle quali le operazioni a monte sono destinate”<sup>144</sup>; pertanto, “qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo abbiano un nesso con operazioni esenti o non rientrino nell’ambito di applicazione dell’IVA, non può aversi né riscossione dell’imposta a valle né detrazione dell’imposta a monte”<sup>145</sup>.

Per la Corte dunque – contrariamente a quanto sostenuto dall’Avvocato generale – non c’è alcuna differenza ai fini del diritto a detrazione fra il regime dell’esenzione e quello dell’esclusione; in entrambi i casi, in presenza di un collegamento diretto ed immediato fra un’operazione a monte e una a valle detassata, si verifica – mutuando la terminologia dell’Avvocato Generale – l’effetto di “interruzione della catena dell’IVA” con conseguente indetraibilità dell’imposta<sup>146</sup>.

A quest’ultimo riguardo occorre rilevare che tale effetto “si impone soltanto se è dimostrata l’esistenza di un nesso, diretto e immediato, tra i servizi acquistati a monte e la cessione di azioni esente a valle. (...)”<sup>147</sup>, se cioè è provato che il costo delle prestazioni a monte è incorporato nel prezzo della specifica operazione a valle esente. Qualora, per contro, tale nesso manchi e risulti che “il costo delle operazioni a monte è incorporato nel prezzo dei prodotti della SKF, deve essere ammessa la detraibilità dell’IVA che ha gravato i servizi a monte”<sup>148</sup>.

Nel caso – poiché dal fascicolo non si evince se le spese sostenute siano

---

<sup>144</sup> Di diverso avviso appaiono WATSON J. - CARTWRIGHT T. - DIXON E., *A Recipe for Chaos*, in *International VAT Monitor*, 2010, 3, p. 183 ss., spec. p. 186, i quali ritengono che “The effect of the ECJ’s decision in AB SKF is thus to change the approach which it has adopted in the past and to give businesses the right to make back claims for VAT which, on the basis of its previous decisions, was not recoverable. Even if one accepts that the effect of this change is to replace the ECJ’s previous approach by a more logical one, by making a change of this sort at this stage, the ECJ has fallen down on its role of clarifying the meaning of the VAT Directive in an orderly and sensible way”.

<sup>145</sup> V. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *AB SKF*, § 59 e § 60, cit., ove sono richiamate le sentenze dalla Corte di Giustizia, 30 marzo 2006, C-184/04, *Undenkaupungin kaupunki*, § 24, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 3039 ss.; Id., 14 settembre 2006, C-72/05, *Wollny*, § 20, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 8297 ss.; Id., 12 febbraio 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land-en Tuinbouw Organisatie*, § 28, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 839 ss..

<sup>146</sup> V. Conclusioni dell’Avvocato Generale Paolo Mengozzi, presentate il 12 febbraio 2009, § 73, § 78 e § 79, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2009, I, p. 10413 ss..

<sup>147</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket* contro *AB SKF*, § 71, citata.

<sup>148</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket* contro *AB SKF*, § 71, citata.

idonee ad essere incorporate nel prezzo delle azioni che la *SKF* ha intenzione di cedere o se esse facciano parte soltanto degli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti della *SKF* – la Corte rimette tale verifica al giudice nazionale, preoccupandosi di “fornire a quest’ultimo ... una soluzione utile”.

A tal fine i Giudici comunitari – dopo avere ricordato il loro orientamento sulla detraibilità dell’IVA pagata per i servizi di consulenza utilizzati in occasione di operazioni finanziarie che si collocano al di fuori dell’ambito d’applicazione dell’imposta (quali per es. le cessioni di azioni), “in quanto tali servizi erano direttamente ascrivibili ad attività economiche dei soggetti d’imposta”<sup>149</sup> – sottolineano che lo stesso trattamento fiscale deve essere ammesso qualora l’operazione finanziaria fosse qualificata come esente e che tale “interpretazione è avvalorata dalla finalità del sistema comune d’imposta, istituito dalla sesta Direttiva, che è soprattutto quella di garantire la parità di trattamento dei soggetti passivi (...)”<sup>150</sup>.

È pertanto evidente che, da una parte, il diritto alla detrazione è ancora una volta riconosciuto “in linea di principio” in funzione dell’esigenza di tutelare la parità di trattamento fra soggetti passivi che sostengono spese della stessa natura per effettuare operazioni analoghe e, dunque, al fine di garantire la neutralità dell’imposta per gli operatori economici; dall’altra, il “nesso diretto e immediato” rimane il criterio in ragione del quale va accertata la detraibilità nella singola fattispecie<sup>151</sup>.

---

<sup>149</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 64, citata.

<sup>150</sup> Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*, § 68 e § 69, citata.

<sup>151</sup> Secondo, BERNAERTS Y. - NATHOENI S., *The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT*, cit., spec. p. 302, “The question arises whether the *SKF* reasoning can be extended and used in the situation of a simple sale of shares, which is not an economic activity for VAT. Can there be a right to input VAT deduction because the acquired capital from the sale of shares is for the benefit of the general business and the costs are included in the price of the general business products? The answer at the moment would apparently be ‘no’, but in our view, it could happen in the future that the *SKF* reasoning is, under exceptional circumstances, extended to such an outside the scope of VAT activity”. Dello stesso avviso appaiono essere, VAN DOESUM A. - NORDEN G. J., *The Right to Deduct under EU VAT*, cit., spec. pp. 327 - 328, i quali sostengono che “Even though the results of the ECJ’s decision in *SKF* can be seen as appropriate in the framework of the EU VAT system, the ECJ’s line of reasoning cannot automatically be extended to other scenarios without undermining the structure of the EU VAT system” ed aggiungono che la Corte, nella citata sentenza, “has, at the very least, caused legal uncertainty, whereas legal certainty is an important feature of EU law”.

Al giudice nazionale è infatti rimesso il compito di “stabilire, tenendo conto di tutte le circostanze in cui si svolgono le operazioni di cui trattasi nella causa principale, se le spese sostenute possano essere incorporate nel prezzo delle azioni vendute o se esse facciano parte soltanto degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni rientranti nelle attività economiche del soggetto passivo”.

Tale attività di verifica (del requisito della c.d. “incorporazione”), come è stato affermato, non sembra possa consistere nella sola analisi dei “meccanismi interni all’impresa per la formazione del prezzo”<sup>152</sup>.

Alla luce della giurisprudenza fin qui esaminata sembra piuttosto che detta indagine debba essere volta ad appurare se le spese sono state sostenute ai fini e direttamente in vista delle attività imponibili effettuate dal soggetto passivo, ossia in definitiva se anche la stessa operazione detassata (esente o esclusa) sia a beneficio esclusivo dell’attività economica. Sulla base di tale criterio ad esempio nel caso *SKF* le spese potrebbero essere considerate come di carattere generale, qualora dagli elementi di fatto emergesse che la cessione delle azioni fosse finalizzata ad una riorganizzazione dell’attività imponibile, e non a liberare fondi da riutilizzare nell’ambito di attività non rilevanti ai fini Iva<sup>153</sup>.

La prospettata interpretazione del criterio dell’incorporazione sembra peraltro coerente con la conclusione di indetraibilità dell’IVA cui è giunta la Corte nella sentenza *BLP*. Anche in quel caso era in discussione la detrazione dell’IVA su spese di consulenza sostenute in occasione della cessione di partecipazioni, ma – a differenza della causa *SKF* – in quella circostanza le somme ottenute per effetto della cessione erano direttamente destinate alla riduzione dell’indebitamento che derivava dall’attività economica della società e dunque non generavano ulteriori operazioni imponibili a valle. Altrimenti detto, poiché il nesso fra l’operazione a monte e l’attività economica complessiva deve essere diretto ed immediato (e non mediato), ai fini della detrazione è irrilevante lo scopo ultimo dell’operazione a monte.

Con la sentenza sul caso *Becker* la Corte – chiamata a decidere se il nesso diretto e immediato debba essere individuato in base al contenuto oggettivo dell’operazione a monte oppure ai motivi che hanno determinato l’acquisto

---

<sup>152</sup> V. in tal senso TASSANI T., *Società holding e diritto di detrazione nel sistema Comunitario e Nazionale dell’Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 2, p. 49 ss., secondo il quale “tale giudizio può risultare estremamente arduo a livello pratico, oltre che facilmente orientabile da un contribuente ‘accorto’; ed inoltre esso appare anche estraneo al requisito normativo di ‘afferenza’ ...”.

<sup>153</sup> Cfr. TASSANI T., *op. ult. loc. cit.*

della prestazione *de qua* – dichiara che al suddetto fine “occorre tenere conto degli elementi oggettivi dei beni o delle prestazioni di servizi acquistati”<sup>154</sup>.

In specie “l’obbligo di prendere in considerazione unicamente il contenuto oggettivo dell’operazione in questione” è considerato dalla Corte “il più conforme allo scopo perseguito dal sistema comune dell’IVA, che mira a garantire la certezza del diritto e ad agevolare le operazioni inerenti all’applicazione dell’IVA medesima ()”<sup>155</sup>.

I Giudici comunitari si preoccupano inoltre di chiarire che il riferimento nel caso *Investrand* alla “causa esclusiva” dell’operazione a monte non mette in discussione siffatta interpretazione. Nella prospettazione della Corte la causa costituisce infatti “un criterio di determinazione del contenuto oggettivo”<sup>156</sup>.

Ne consegue che – allorché sia chiaro alla luce del contenuto oggettivo delle operazioni a monte che le relative spese non sono state sostenute “ai fini del complesso delle attività imponibili di un soggetto passivo” (come era nel caso in esame)<sup>157</sup> – non si può ritenere che “tale operazione presenti un nesso diretto e immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della

---

<sup>154</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2013, C-104/12, *Becker*, § 18 e § 25, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2013, nonché in: *Giur. imp.*, 2013, 1, con nota di PENNELLA N.; *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 7, p. 559 ss., con commento di CENTORE P., *I criteri per l’individuazione dell’inerenza idonea a legittimare la detrazione IVA*; in *Le Società*, 2013, 4, p. 480 ss., con nota di OLIVIERI S., *Sulla sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una operazione e il complesso delle attività di un soggetto passivo*; in *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2013, p. 353 ss. con nota di GRÜNWARD U., *Steuerrecht: Kein Vorsteuerabzugsrecht des Unternehmens bei Strafverteidigerkosten für Geschäftsführer*.

<sup>155</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2013, C-104/12, *Becker*, § 23, cit., ove rinvia alle sentenze: 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 24; 9 ottobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, § 33, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 7257; Id., 29 ottobre 2009, C-29/08, *AB SKF*, § 47, citata.

<sup>156</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2013, C-104/12, *Becker*, § 29, cit., ove si legge in particolare che “... la circostanza che la determinazione del nesso diretto e immediato sussistente tra una prestazione di servizi e il complesso dell’attività economica imponibile debba avvenire in base al contenuto oggettivo di tale prestazione di servizi non esclude che si possa parimenti tenere conto della causa esclusiva dell’operazione di cui trattasi, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo”.

<sup>157</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2013, C-104/12, *Becker*, § 30, citata. Nel caso dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risultava che “le prestazioni di servizi forensi, oggetto del procedimento principale, erano volte direttamente e immediatamente a tutelare gli interessi privati dei due imputati accusati di infrazioni riconducibili al loro comportamento personale”.

Corte, anche allorquando tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA"<sup>158</sup>.

L'eventuale nesso causale esistente fra operazione a monte e l'attività economica (nel senso che l'attività economica potrebbe essere il motivo che ha determinato l'acquisto di un dato bene/servizio) "non può essere considerato come costitutivo di un nesso diretto e immediato ai sensi della giurisprudenza della Corte". Alla luce del regime oggettivo dell'IVA posto a fondamento del suddetto sistema è determinante soltanto la "*relazione oggettiva* tra le prestazioni fornite e l'attività economica imponibile del soggetto passivo"<sup>159</sup>, in quanto una diversa interpretazione rimetterebbe gravemente in discussione l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione in materia<sup>160</sup>.

Dalla giurisprudenza fin qui esaminata sembra in sintesi emergere che il principio di neutralità dell'imposta, se per un verso è il criterio ermenutico in ragione del quale la Corte al di là di ogni formalismo riconosce il diritto a detrarre agli operatori economici in relazione al c.d. "consumo produttivo", per l'altro retrocede a fronte di regole predeterminate a garanzia di esigenze diverse ed ugualmente o prioritariamente tutelate dal legislatore comunitario, come è nell'ipotesi in cui l'operazione a valle sia esente.

Al fine di stabilire se la detrazione spetti o no è pertanto preliminare stabilire se nel caso concreto l'operazione a monte sia o no destinata ad un impiego produttivo.

All'uopo il criterio costantemente richiamato dalla Corte è quello del nesso immediato e diretto tra l'operazione a monte ed una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione o l'attività economica nel suo complesso. Non risultano tuttavia chiaramente definiti gli elementi che indicano la sussistenza di un simile collegamento e che devono essere presi in considerazione dall'interprete<sup>161</sup>. Invero, anche nella sentenza sul caso *Becker* la Corte si limita ad affermare che occorre fare riferimento ad elementi oggettivi, ma non è del tutto chiaro in concreto quali possano essere.

---

<sup>158</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2013, C-104/12, *Becker*, § 29, citata.

<sup>159</sup> In tal senso v. sentenza 22 dicembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 13805, § 54.

<sup>160</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 19 gennaio 1982, C-8/81, *Becker*, § 32, citata.

<sup>161</sup> In tal senso v. anche PISTONE P., *Rassegna critica della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di imposta sul valore aggiunto*, Relazione al IX convegno annuale italo-tedesco, Sirmione, 12-13 ottobre 2001, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 2, p. 137 ss., spec. p. 148 ove si evidenzia che la Corte non definisce in cosa debba sostanziarsi detto nesso, lasciando tale valutazione alla discrezionalità dell'interprete e in specie del giudice nazionale.

Inoltre lo stesso “test” del nesso immediato e diretto adottato dalla Corte laddove afferma che la detrazione spetta a condizione che le spese delle operazioni a monte risultino incorporate nel prezzo di vendita di specifiche operazioni a valle o nel prezzo dei beni e servizi forniti dal soggetto passivo come parte della sua attività economica complessiva genera notevoli incertezze se inteso in una prospettiva meramente economica ovvero nel senso che ai fini della detrazione occorre distinguere i costi in “diretti” e “general”. È infatti evidente che, così ragionando, che la detrazione potrebbe dipendere unicamente dalla rappresentazione nella contabilità interna prescelta dal soggetto passivo. D’altro canto la soluzione alternativa prospettata dalla dottrina consistente nella verifica dell’esistenza di un nesso “causale” tra l’operazione a monte e l’attività economica o talune operazioni del soggetto passivo potrebbe comportare l’esercizio della detrazione in relazione ad acquisti che non sono idonei a generare alcuna operazione assoggettata ad imposta qualora ad esempio il soggetto passivo svolga un’attività economica che dia luogo ad operazioni sia imponibili sia esenti.

Alla luce di siffatta osservazione sembra doversi concludere nel senso che l’indagine volta ad appurare se le spese siano o no incorporate nel prezzo delle operazioni a valle deve essere intesa quale volta a verificare, sulla base di elementi oggettivi, se l’operazione a monte sia a beneficio esclusivo di operazioni che danno diritto a detrazione ovvero dell’attività economica nel suo complesso. Qualora poi questa consista nell’effettuazione di operazioni imponibili ed esenti, non si pone un problema di spettanza ma di misura della detrazione, il quale deve dunque essere risolto sulla base delle regole previste in materia di prorata dagli artt. 173 e ss. della Direttiva rifiuta.

### *2.2.1 I beni d’investimento ad uso promiscuo*

Un’altra questione affrontata dalla Corte nell’interpretazione dell’art. 168 della Direttiva rifiuta è quella della detraibilità dell’IVA assolta sui beni d’investimento utilizzati dai soggetti passivi sia per lo svolgimento dell’attività economica sia per fini privati o comunque estranei ad essa. Tale problematica è talvolta connessa a quella riguardante l’imponibilità quale cessione “assimilata” del prelievo di tali beni dall’impresa (per usi privati) ai sensi dell’art. 16 della Direttiva n. 2006/112/CE (già art. 5, n. 6, della sesta Direttiva).

A riguardo la Corte già nel caso *Armbricht* ha riconosciuto al soggetto

passivo la facoltà di “scegliere, ai fini dell’applicazione della sesta direttiva, di inserire o meno nella sua impresa la parte di un bene che è destinata al suo uso privato”<sup>162</sup> ed ha affermato che “tale possibilità di scelta non ostava all’applicazione del principio secondo il quale i beni d’investimento impiegati tanto per fini professionali quanto per fini privati possono tuttavia essere trattati come beni d’impresa per i quali l’IVA è in via di principio del tutto detraibile”<sup>163</sup>.

Il diritto a detrarre integralmente l’IVA assolta sull’acquisto non è infatti precluso dall’uso promiscuo ma dipende solo dalla “veste nella quale il privato opera in quel momento” ossia la detrazione spetta se è soggetto passivo quando l’imposta diventa esigibile<sup>164</sup>. Per la Corte “... è l’acquisto di beni da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l’applicazione del sistema dell’IVA e, quindi, del sistema della deduzione. L’impiego del bene, reale o previsto, determina solo l’entità della deduzione

---

<sup>162</sup> Secondo SWINKELS J. J. P., *Asset Labelling for VAT Purposes*, in *International VAT Monitor*, 2006, 1, p. 8 ss., spec. p. 16 il fatto che “strict application of the ... [relevant] provisions by the tax authorities has not always produced fair results, ... has led the ECJ to ‘supplement’ the fundamental principle of input tax deduction based on actual use of goods and services with the doctrine of ‘asset labelling’, which follows its own rules. That doctrine is in particular based on the double-barrel adjustment mechanism applicable to non-business use and withdrawals of business assets”. L’A. sostiene che tale indirizzo consisterebbe nel garantire che, “where taxable persons use goods for both business and private purposes, they have the right to allocate them, in full or in part, to either their business or private assets”. Secondo l’Autore “The doctrine of asset labelling, as developed by the ECJ, is a useful instrument to bring the VAT system to perfection in light of the principle of tax neutrality. In particular as regards capital goods purchased from private individuals, such as motor vehicles, that doctrine prevents double taxation and, therefore, enhances the neutrality principle. Unfortunately, asset labelling renders the VAT system far more complex, which is contrary to the principle that the VAT system should be simple”. Ciononostante, l’A. riconosce che “the right to deduct input tax should be based on actual use of goods and services, not on labels designated to them by taxable persons”.

<sup>163</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 4 ottobre 1995, C-291/92, *Armbricht*, § 20 e § 25, in *Raccolta della giurisprudenza*, I, p. 2775 ss., e in *Taxation*, 1995, 135, p. 308 ss., con nota redazionale di DOCKLEY T., *Life after Armbricht*, nonché in *Private Client Business*, 2001, 4, p. 252 ss., e in *European Law Review*, 2014, 39, 4, p. 447 ss.

<sup>164</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*, § 8, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1991, I, p. 3795 ss.. Sul tema v. SWINKELS J. J. P., *Asset Labelling for VAT Purposes*, cit., p. 8 ss.; BOOTH P., *Charities and VAT*, in *VAT Digest*, 2008, 70, p. 1 ss.; PHILPOTT R., *Input Tax*, in *VAT Digest*, 2010, 80, p. 3 ss.; MCCARTHY H. L., *Practice note: VAT issues concerning landed estates and the agricultural sector*, in *Private Client Business*, 2010, 6, p. 378 ss.; RICHARDS G., *Legislative Comment - Finance Act notes: Schedule 8: Lennartz provisions*, in *British Tax Review*, 2011, 1, p. 65 ss..



iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 17 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi"<sup>165</sup>.

Pertanto, secondo l'impostazione originaria della Corte, se il bene promiscuo proviene dalla sfera privata del contribuente (nel senso che è stato acquistato da questi in qualità di privato e poi è stato conferito nel patrimonio dell'impresa), la detrazione non è ammessa anche per la parte di bene impiegato nell'impresa e, conseguentemente, ai sensi del citato art. 16 il prelievo del bene per essere destinato a finalità estranee all'impresa non è assoggettato a tassazione.

Se, invece, detto bene è stato acquistato dal contribuente in qualità di soggetto passivo e, dunque, è stato inserito fin dall'inizio nel patrimonio dell'impresa, da una parte, in linea di principio (a meno che ci siano disposizioni specifiche che vietano la detrazione in relazione allo specifico bene) è integralmente detraibile l'IVA sull'acquisto; dall'altra, è imponibile la sua (eventuale e successiva) destinazione a finalità estranee all'attività economica (c.d. autoconsumo esterno).

Resta fermo che, se non c'è stata detrazione per il verificarsi di una causa di indetraibilità, ai sensi dell'art. 16 della Direttiva n. 2006/112/CE l'autoconsumo non è imponibile.

Tale ipotesi è però diversa da quella in cui il bene è successivamente oggetto di cessione a titolo oneroso.

La questione del rapporto tra la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene e il regime di tassazione della sua successiva "destinazione" è stata affrontata dal Giudice comunitario con la sentenza sul caso *Bakcsi* relativa ad una controversia nella quale veniva contestata ad un soggetto passivo l'omessa applicazione dell'IVA sulla cessione di un bene (automezzo) destinato alla sfera imprenditoriale solo parzialmente (ed esattamente nella misura del 70%) e per il quale non era stata detratta l'IVA sull'acquisto o, meglio, non era stato possibile detrarre l'IVA perché comprato da un privato<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*, § 15, citata. Sul punto SWINKELS J. J. P., *Asset Labelling for VAT Purposes*, cit., p. 9, precisa che "From the ... judgment, the conclusion emerges that there is no obligation for taxable persons to label part of 'mixed-used' capital goods as their private assets. Under EU VAT, as interpreted by the ECJ, no direct link exists between actual use of capital goods and their label and, consequently, the right to deduct input tax".

<sup>166</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 marzo 2001, C-415/98, *Bakcsi*, in *Giur. imp.* con nota di PENNELLA N., nonché in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2001, I, 1831, nonché in *Corr. trib.*, 2001, 18, p. 1368. Per un commento v. DE SOUZA J., *Bakcsi v. Finanzamt Furstenfeldbruck*:

In specie secondo l'amministrazione finanziaria tedesca la cessione avrebbe dovuto essere tassata in quanto il soggetto passivo – pur non avendo potuto detrarre l'IVA sul costo di acquisto del bene – aveva detratto l'imposta sui costi di impiego (*id est* di manutenzione e di riparazione dell'autoveicolo); di talché a suo dire si sarebbe verificata la cessione di un “bene d'impresa”. In tale occasione la Corte – dopo avere ribadito che l'uso di un bene non determina il patrimonio al quale esso appartiene, giacché un soggetto passivo può decidere di conservare interamente nel proprio patrimonio privato anche un bene ad uso promiscuo – precisa che l'esercizio della detrazione dell'IVA gravante sulle spese connesse all'utilizzo del bene non rappresenta un elemento decisivo dal quale dedurre la destinazione di un bene d'investimento (al patrimonio dell'impresa piuttosto che a quello personale) e, dunque, il regime fiscale da applicare alla sua cessione. In particolare – prosegue la Corte – la destinazione di un bene d'investimento determina “l'applicazione del sistema dell'IVA al bene stesso e non ai beni e servizi impiegati per la sua utilizzazione e manutenzione. Il diritto di dedurre l'IVA gravante su tali beni e servizi ... dipende, in particolare, dal nesso esistente fra tali beni e servizi e le operazioni del soggetto passivo soggette ad imposta ... *omissis* ... ”; ne consegue che “il regime fiscale da applicare alla cessione di un bene d'investimento dev'essere dissociato da quello delle spese imponibili sostenute ai fini della sua utilizzazione e manutenzione”<sup>167</sup>.

D'altro canto, prosegue la Corte, il mancato esercizio della detrazione dell'IVA sull'acquisto perché il bene era stato acquistato da una persona non avente la qualità di soggetto passivo “ ... è influente ... ” ai fini dell'imponibilità della successiva cessione di detto bene. Infatti “qualora il soggetto passivo abbia scelto d'inserire interamente nel suo patrimonio aziendale un bene d'investimento da lui usato nel contempo come bene strumentale e a fini privati, la vendita del detto bene è integralmente soggetta all'IVA conformemente agli artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva”<sup>168</sup>.

In sintesi è la scelta del soggetto passivo di destinare il bene al patrimonio dell'impresa, e non il regime fiscale delle spese sostenute per il suo impiego (ossia nel caso la detrazione dell'imposta sui costi di manutenzione), a determinare l'imponibilità della successiva cessione dello stesso.

---

*flogged Mercedes impacts on chattels exhibited in the United Kingdom*, in *Private Client Business*, 2001, 4, p. 252 ss.; SWINKELS J., *Asset Labelling for VAT Purposes*, cit., p. 8 ss..

<sup>167</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 marzo 2001, C-415/98, *Bakcsi*, § 33, citata.

<sup>168</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 marzo 2001, C-415/98, *Bakcsi*, § 33, citata.

I Giudici comunitari aggiungono inoltre che il trattamento IVA sarebbe stato diverso – ed in specie l'operazione sarebbe stata del tutto esclusa da tassazione – qualora il soggetto passivo prima della cessione avesse prelevato il bene dall'impresa<sup>169</sup>.

Invero, la Corte – interpretando l'art. 5, n. 6, della sesta Direttiva (ora art. 16 della Direttiva rifiuta) in ragione della sua finalità di garantire la parità di trattamento “tra il soggetto passivo che preleva un bene dalla sua impresa e un consumatore ordinario che acquista un bene dello stesso tipo” – giunge alla conclusione che “qualora il soggetto passivo non sia stato autorizzato a dedurre l'IVA residua gravante sul bene aziendale acquistato d'occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo, si deve ritenere che tale bene non abbia consentito una deduzione dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva e l'imposizione, in forza di tale disposizione, del prelievo è, di conseguenza, esclusa ... ”<sup>170</sup>. In tal caso – prosegue la Corte – l'eventuale successiva cessione del bene è del pari esclusa da tassazione, perché effettuata “a titolo privato e non in quanto soggetto passivo”.

In sostanza la Corte, da una parte, estende l'applicazione del citato art. 5 (il quale esclude l'imponibilità dell'autoconsumo laddove il “bene” non abbia consentito al soggetto passivo la detrazione) anche all'ipotesi in cui per il bene prelevato dall'impresa non sia stato possibile l'esercizio della detrazione perché acquistato da un privato; dall'altra, sembra affermare l'esistenza di una “dicotomia applicativa rispetto alla tassazione a monte (del tutto imponibile in caso di vendita e detassato in caso di autoconsumo e

---

<sup>169</sup> Cfr. SWINKELS J. J. P., *Asset Labelling for VAT Purposes*, cit., p. 8 ss., spec. p. 10, il quale osserva che “The ... judgment ... comprehensively displayed the options available to taxable persons in respect of mixed-used goods, and the VAT consequences of the doctrine of asset labelling. The labelling of goods used for mixed purposes depends on the taxable person's intention. The fact that the taxable person labels the goods or part thereof as private assets precludes deduction of input tax relating to the acquisition of the goods or that part, not of the input tax relating to goods and services acquired for the purpose of using that item for business purposes. Where they label capital goods as their business assets, taxable persons must account for VAT where they subsequently dispose of those items. If they have acquired capital goods from non-taxable persons, taxable persons may avoid taxation of the subsequent supply by first withdrawing the items from the business assets for private purposes and, subsequently, supplying the items to the final customer in their capacity of a nontaxable person”.

<sup>170</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 marzo 2001, C-415/98, *Bakcsi*, § 44, citata.

successiva rivendita)” che “lascia perplessi”<sup>171</sup>.

Tale dicotomia nel trattamento dell’autoconsumo rispetto alla cessione non è a ben vedere così netta se letta alla luce del dato normativo e in specie sia delle disposizioni sul regime del margine *ex art. 26 bis* della sesta Direttiva (ora artt. 312 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE) sia di quelle in materia di determinazione della base imponibile di cui all’art. 11, parte A, lett. b, della sesta Direttiva (ora artt. 74 e 75 della Direttiva n. 2006/112/CE). In particolare, nel caso di vendita del bene pervenuto alla sfera imprenditoriale dalla sfera privata l’operazione è soggetta ad IVA ma solo per il margine eventualmente prodotto rispetto al costo di acquisto; nel caso di autoconsumo invece l’operazione non è assoggettata ad imposizione, considerando che la base imponibile dell’autoconsumo coincide con il valore di costo (*ex art. 11, parte A, lett. b, della VI Direttiva n. 77/388*) che, per definizione, è totalmente tassato all’origine”<sup>172</sup>.

Sulla detraibilità dell’IVA assolta sui beni d’investimento ad uso promiscuo si pronuncia ancora la Corte sul caso *HE*<sup>173</sup>.

La peculiarità del caso consiste nella circostanza che il bene d’investimento ad uso promiscuo non era di proprietà esclusiva del soggetto passivo ma era stato acquistato in regime di comunione con il coniuge (proprietario dei restanti tre quarti del bene). La domanda di pronuncia pregiudiziale – scaturita nell’ambito di una controversia tra il *Finanzamt* e il sig. *HE* – verte sull’interpretazione degli artt. 2, 4, 17, 18 e 22 della sesta direttiva e in specie sulla (individuazione della) misura della detrazione spettante al soggetto passivo il quale “ha utilizzato a titolo esclusivo, ai fini dell’esercizio della propria attività economica autonoma (di scrittore specializzato), un locale dell’immobile ...”<sup>174</sup>.

In particolare l’aspetto controverso è se il diritto alla deduzione

---

<sup>171</sup> Così CENTORE P., *Autoconsumo IVA: imponibilità della cessione di beni già tassati*, commento a Corte di Giustizia, 8 marzo 2001, C-415/98, *Bakcsi*, citata.

<sup>172</sup> Così CENTORE P., *op. ult. loc. cit.*

<sup>173</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 9535 ss., in *International VAT Monitor*, 2005, 16, 3, p. 233 ss., con nota redazionale, in *EC Tax Review*, 2005, 14, 4, p. 235 ss., con nota redazionale di DOCCLO C., *Sixth VAT Directive - construction of a dwelling by two spouses forming a community which does not itself perform an economic activity*, nonché in *European Taxation*, 2005, 45, 7, p. 27, con nota redazionale, *Input VAT fully deductible within the limits of the taxable person's interest in co-owned property*, in *EU Focus*, 2005, 165, p. 33 ss., con nota redazionale, *Right to deduct VAT in respect of home office examined*. In dottrina v. SERANDOUR Y., *Époux indivisaires et déduction de la TVA*, in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 166.

<sup>174</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 44, citata.

dell'imposta pagata a monte spetti "al coniuge comproprietario solamente a concorrenza della frazione dell'imposta a monte corrispondente alla relativa quota di comproprietà" (come sostiene l'amministrazione finanziaria) ovvero se, come ritiene il contribuente, "il detto coniuge comproprietario possa portare in detrazione, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'imposta a monte corrispondente alla parte del bene, complessivamente considerato, dal medesimo utilizzata a fini professionali (fermi restando i requisiti attinenti alla fattura, di cui alla questione sub 4)"<sup>175</sup>.

In tale occasione la Corte – dopo avere richiamato il proprio orientamento in materia e avere precisato che nel caso il soggetto passivo aveva deciso di inserire il bene nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzazione professionale effettiva – ritiene che "nei limiti dell'utilizzazione del bene a fini professionali, l'operatore interessato ha agito quale soggetto passivo nell'acquisizione ovvero nella costruzione dell'immobile che, in tali limiti, dev'essere considerato come utilizzato ai fini delle operazioni imponibili dell'operatore medesimo, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva."<sup>176</sup> Pertanto, il comproprietario-soggetto passivo d'imposta "beneficia del diritto alla deduzione dell'imposta, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva"<sup>177</sup>.

La Corte si pronuncia infine sulla questione attinente l'ammontare della detrazione, affermando anzitutto che il riconoscimento del diritto di detrazione è svincolato dalla qualifica sotto il profilo civilistico dell'operatore come "proprietario". Dalla giurisprudenza sull'interpretazione dell'art. 5, n. 1, della sesta Direttiva emerge, infatti, che "la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario ..."<sup>178</sup>.

---

<sup>175</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 31, citata.

<sup>176</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 46 e § 47, citata.

<sup>177</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 52, citata.

<sup>178</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 64, citata. Muovendo da siffatto argomento la Corte supera la posizione del giudice nazionale di primo grado (riportata al § 60), il quale – avendo ritenuto che, dal punto di vista del diritto civile tedesco, il sig. *HE* fosse beneficiario dei lavori di costruzione relativi all'ufficio solamente fino a concorrenza della sua quota di comproprietà (un quarto) – aveva riconosciuto a detto soggetto il diritto a portare in detrazione solamente un quarto dell'imposta a monte

Nel caso, prosegue la Corte, il sig. *HE* – avendo utilizzato l'ufficio situato nella propria abitazione personalmente ed esclusivamente “ai fini delle proprie attività economiche” e avendo deciso di “destinare tale locale interamente ai fini della propria impresa” – dispone “di fatto, di tale locale quale proprietario” e conseguentemente, stante peraltro l'inesistenza di rischi di frodi o abusi<sup>179</sup>, “deve poter beneficiare della deduzione dell'intero importo dell'IVA direttamente gravante sul costo dei singoli elementi costitutivi del prezzo di tale porzione immobiliare ... ”<sup>180</sup>. Tale soluzione garantisce la neutralità dell'IVA per tutte le attività economiche e la *parità di trattamento tra soggetti passivi* (nel caso tra due operatori, ognuno dei quali utilizza a titolo esclusivo la stessa porzione percentuale di un immobile come ufficio destinato alla propria impresa, ma uno avente la proprietà esclusiva dell'immobile e l'altro solamente una quota)<sup>181</sup>. Alla luce delle suesposte considerazioni, la questione pregiudiziale sull'ammontare della detrazione è risolta nel senso che “nel caso in cui due coniugi in comunione di fatto per effetto del matrimonio acquistino un bene d'investimento, una porzione del quale venga utilizzata a fini professionali in modo esclusivo da uno dei due coniugi comproprietari, quest'ultimo beneficia del diritto alla deduzione dell'intero importo dell'IVA a monte gravante *sulla porzione del bene dal medesimo utilizzato ai fini della propria impresa*, sempre che l'importo dedotto non ecceda i limiti della sua quota di comproprietà nel bene medesimo”<sup>182</sup>, ossia non sia superiore a quello realmente sopportato in ragione della sua quota di comproprietà (nella specie della causa principale, il 25%)<sup>183</sup>.

Risulta così confermato l'orientamento secondo il quale, ai fini della spettanza della detrazione dell'IVA gravante su un bene ad uso promiscuo,

---

affidente all'ufficio utilizzato ai fini dell'impresa”, ossia un quarto del 12 % dell'importo totale dell'IVA a monte.

<sup>179</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 55, citata ove si precisa che la comunione formata dai coniugi, non avendo svolto alcuna attività economica, non è “intervenuta nelle operazioni di cui trattasi nella causa principale sotto il profilo dell'IVA”.

<sup>180</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 67 e § 71, citata.

<sup>181</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 72 ss., citata.

<sup>182</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 73, citata.

<sup>183</sup> Sul punto SWINKELS J., *Asset Labelling for VAT Purposes*, cit., p. 12, precisa che “on the basis of the neutrality principle, Mr *HE* was entitled to deduct all the input VAT attributable to the share of the building which he used for the purposes of his business ... , in so far as the amount deducted did not exceed the limits of his interest in the co-ownership of the item ... In other words, Mr *HE* was entitled to fully label the part of the building used for business purposes as his business asset”.

rilevano solo la destinazione dello stesso al patrimonio dell'impresa e il suo utilizzo nell'attività d'impresa; la quota di comproprietà può influire solo sull'entità dell'onere sopportato dal soggetto passivo e, quindi, per tale via sull'importo massimo detraibile, nel senso che la detrazione, essendo volta a sgravare il soggetto passivo dell'onere economico, trova un limite nello stesso onere.

Tale posizione è posta a fondamento anche della coeva sentenza 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*<sup>184</sup>, nella quale la Corte è chiamata a decidere se gli artt. 6, n. 2, e 17, nn. 2 e 6, della sesta Direttiva vadano interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, adottata prima dell'entrata in vigore di tale direttiva, la quale per un verso non consente ad un soggetto passivo di destinare interamente alla sua impresa un bene d'investimento utilizzato anche per fini ad essa estranei e non autorizza la deduzione integrale e immediata dell'IVA dovuta sull'acquisto di tale bene; per altro verso non qualifica l'utilizzo di questo per fini estranei all'impresa quale operazione assimilata ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso<sup>185</sup>.

La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra, da una parte, il sig. *Charles* e la sig.ra *Charles Tijmens* e, dall'altra, l'amministrazione finanziaria olandese avente ad oggetto il rigetto dell'istanza di rimborso dell'intera imposta sul valore aggiunto versata sull'acquisto di un bene immobile (un *bungalow* per le vacanze) che, pur essendo interamente destinato all'attività economica ("impresa per le vacanze"), è stato dato in locazione nell'ambito dell'attività d'impresa per la maggior parte del tempo di utilizzo (nel caso per l'87,5 %) e solo per una periodo limitato (il 12,5% di tale tempo) è stato occupato a fini privati.

Secondo l'amministrazione poiché il *bungalow* era occupato a fini privati per il 12,5% del tempo totale di utilizzo, gli interessati non avevano diritto a dedurre l'intera IVA versata per tale *bungalow*. Invero, la normativa olandese relativa ai beni e ai servizi destinati a fini misti, adottata antecedentemente all'introduzione della sesta direttiva (ed in applicazione dell'art. 11, n. 1, della seconda direttiva), non consentiva di far rientrare interamente nel patrimonio di un'impresa un bene di investimento o assimilato o un servizio assimilato qualora l'acquirente utilizzasse tale bene o servizio tanto

---

<sup>184</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, in *Giur. imp.* con nota di BOLOGNA A., nonché in *Raccolta della Giurisprudenza*, 2005, I, p. 7037 ss., in *Tax Adviser*, 2006 5, p. 28 ss., con nota redazionale di SMITH P., *VAT and non-business use post-Tijmens*, e in *Tolley's Practical VAT Newsletter*, 2005, 19, 8, p. 61 ss., con nota redazionale di BETTON D., *Lennartz reconsidered*.

<sup>185</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, § 18, citata.

nell'ambito dell'impresa quanto per fini ad essa estranei (in particolare per fini privati) e, di conseguenza, non consentiva di dedurre integralmente e immediatamente l'imposta fatturata al momento dell'acquisto di tale bene o servizio; non prevedeva un prelievo dell'IVA come inteso all'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta Direttiva.

A sostegno della loro impugnazione i contribuenti fanno valere che “dall'art. 6, n. 2, della sesta Direttiva emerge che l'utilizzo privato del *bungalow* è un'operazione imponibile, dato che essi hanno deciso di destinare quest'ultimo interamente al patrimonio dell'impresa, il che, secondo l'art. 17, n. 2, della stessa Direttiva, conferisce il diritto a dedurre l'intera IVA imputata a tal titolo ...”<sup>186</sup> e che “una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale sia in contrasto con la giurisprudenza della Corte in materia di IVA, ...”<sup>187</sup>.

La tesi dei signori *Charles* è accolta dalla Corte, la quale per quanto qui rileva ribadisce che “un soggetto passivo ha, da una parte, il diritto di scegliere di destinare interamente alla sua impresa un bene di investimento che utilizza in parte per l'impresa e in parte a fini estranei ad essa nonché, all'occorrenza, il diritto di dedurre integralmente e immediatamente l'IVA dovuta sull'acquisto di tale bene e, dall'altra, in linea di principio, l'obbligo corrispondente a tale diritto di versare l'IVA sull'importo delle spese sostenute per l'utilizzo del detto bene a fini estranei all'impresa”<sup>188</sup>. Ad avviso dei giudici comunitari, infatti, la disposizione di cui all'art. 6, n. 2, secondo comma, della sesta Direttiva (ai sensi della quale gli Stati membri possono non assimilare a prestazioni di servizi a titolo oneroso sia talune prestazioni gratuite sia l'uso privato o personale di un bene destinato all'impresa) non può consentire agli Stati membri di rifiutare la detrazione integrale ed immediata dell'imposta assolta sull'acquisto di beni d'investimento ad uso promiscuo che i soggetti passivi hanno scelto di trattare come beni d'impresa<sup>189</sup>.

Pertanto – conclude la Corte – gli artt. 6, n. 2, e 17, nn. 2 e 6, della sesta Direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui alla causa principale (olandese)<sup>190</sup>.

---

<sup>186</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, § 12, citata.

<sup>187</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, § 19, citata.

<sup>188</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, § 30, citata.

<sup>189</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *Charles e Charles-Tijmens*, § 28, citata.

<sup>190</sup> Sulla “transitional rule laid down by Art. 17(4) of the Sixth Directive”, v. SWINKELS J. J. P., *Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2009, 2, p. 111 ss., spec. p. 116, il quale precisa che “the ECJ observed in its judgment in *Charles* that it is true that that provision makes it possible for a Member State to retain a national



In sintesi dalla giurisprudenza fin qui esaminata risulta confermato il principio in base al quale il soggetto può imputare interamente all'attività economica il bene utilizzato per fini professionali e privati e, dunque, detrarre immediatamente ed integralmente l'IVA assolta sull'acquisto, con il conseguente obbligo di assoggettare ad imposta il prelievo o l'utilizzo del bene per finalità estranee all'impresa.

La valenza di tale principio è poi precisata dalla Corte con la sentenza sul caso *VNLTO*<sup>191</sup>, ove è negato ad un ente non commerciale che svolge anche attività economiche assoggettate ad IVA il diritto a detrarre immediatamente e in misura piena l'IVA versata a monte per i beni e i servizi utilizzati promiscuamente (*id est* per le operazioni imponibili e per l'attività istituzionale) e ad effettuare *ex post* la valutazione della quota non

---

system which existed before the Sixth Directive came into force. However, that provision presupposes that the exclusions which Member States may retain were lawful under the Second Directive. Since Art. 11(4) of the Second Directive provided that the Member States could exclude from the deduction system 'certain goods and services ... in particular those capable of being exclusively or partially used for the private needs of the taxable person or of his staff', the ECJ concluded that the latter provision did not therefore confer on Member States an unfettered discretion to exclude all and any goods and services from the system of the right to deduct. On the basis of Art. 11(4) of the Second Directive, Member States were authorized to exclude from the deduction system certain goods, such as motor vehicles, but not unspecified goods in so far as they are used for the private purposes of the taxable person. In this respect, the ECJ's position as regards the scope of the transitional exclusions from the deduction system was consistent with its position in *Royco Leasing* and *Uudenkaupungin kaupunki*. In *Royco Leasing* [C-305/97], the ECJ used the reasoning that Member States could only exclude certain goods from the deduction system to arrive at its conclusion that, where a Member State has excluded certain goods, such as motor cars, and services from the right to deduct, that exclusion cannot be challenged on the ground that the goods, by their nature, are not capable of being used for the private needs of the taxable person or of his staff. In *Uudenkaupungin kaupunki* [C-184/04], the ECJ used the reasoning that Art. 17(6) of the Sixth Directive gives the Member States the option to maintain exclusions from deduction with regard to categories of expenditure defined by reference to the nature of the goods or services acquired, rather than by reference to the use to which they are put or the way in which they are used to arrive at the conclusion that, where a Member State gives its taxable persons the right to opt for taxation of the letting of a property, it is not permitted by the transitional rule laid down by Art. 17(6) of the Sixth Directive to exclude deduction of VAT on immovable property investments made before that right of option is exercised, where the application to exercise that option has not been made within a certain period (six months) of the property being brought into use".

<sup>191</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 12 febbraio 2009, C-515/07, *VNLTO*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2009, I, p. 839 ss.. Sul tema v. RICHARDS G., *Legislative Comment - Finance Act notes: Schedule 8: Lennart provisions*, cit., p. 65 ss..

detraibile tramite il meccanismo dell'autoconsumo (art. 6 n. 2, lett. a), della sesta Direttiva), in quanto "l'IVA dovuta per l'acquisto di tali beni e servizi relativi a dette operazioni non è detraibile"<sup>192</sup>.

Come rilevato dall'avvocato generale l'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta Direttiva non è volto a stabilire una regola secondo cui operazioni che esulano dall'ambito di applicazione del regime dell'IVA possono essere considerate svolte a "fini estranei" all'impresa ai sensi di tale disposizione<sup>193</sup>. Inoltre – sottolinea la Corte – "a differenza della causa sfociata nella sentenza *Charles e Charles-Tijmens*, ... che verteva su un bene immobile destinato al patrimonio dell'impresa prima di essere destinato, in parte, ad un uso privato, per definizione del tutto estraneo all'impresa del soggetto passivo, la causa principale di cui trattasi concerne operazioni diverse dalle operazioni imponibili della *VNLTO*, che consistono nel garantire la tutela degli interessi generali dei suoi soci e che non possono, per contro, essere considerate, nel caso di specie, estranee all'impresa, atteso che costituiscono l'oggetto sociale principale di tale associazione"<sup>194</sup>.

Con la sentenza in esame la Corte sembra dunque circoscrivere la portata del suddetto principio giurisprudenziale, nel senso che attraverso il meccanismo dell'autoconsumo si può "rettificare" *ex post* la detrazione inizialmente operata, la quale spetta a condizione che il bene immobile sia "destinato al patrimonio dell'impresa prima di essere destinato, in parte, ad un uso privato, ..."<sup>195</sup>.

Sulla problematica della detrazione dell'IVA relativa a beni d'investimento ad uso promiscuo è intervenuto il legislatore, il quale all'art. 168 *bis* della Direttiva rifiuta (introdotto con la novella di cui alla Direttiva 22 dicembre 2009, n. 2009/162/UE ed entrato in vigore dal 15 gennaio 2010) ha stabilito che la detrazione dell'IVA sulle spese relative ai *beni immobili ad uso promiscuo* facenti parte del patrimonio dell'impresa "è ammissibile, conformemente ai principi di cui agli articoli 167, 168, 169 e 173, soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo".

In sostanza – al fine di impedire i "vantaggi di tesoreria ingiustificati" che la totale inclusione nel patrimonio dell'impresa dei beni immobili ad uso

---

<sup>192</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 12 febbraio 2009, C-515/07, *VNLTO*, § 40, citata.

<sup>193</sup> V. Conclusioni dell'Avvocato Generale Paolo Mengozzi, presentate il 22 dicembre 2008, § 38, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2009, I, p. 839 ss..

<sup>194</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 12 febbraio 2009, C-515/07, *VNLTO*, § 39, citata.

<sup>195</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 12 febbraio 2009, C-515/07, *VNLTO*, § 39, citata.

promiscuo avrebbe avuto “generalmente l’effetto di creare”<sup>196</sup> – è ora espressamente previsto che è detraibile solo l’IVA relativa all’uso di detti beni nell’attività d’impresa (che genera operazioni imponibili a valle), anche qualora essi siano interamente appartenenti alla sfera dell’impresa<sup>197</sup>.

### *3. Le condizioni “sostanziali” per il diritto a detrazione nella giurisprudenza di legittimità*

L’approccio adottato dalla Suprema Corte nell’individuazione delle condizioni per la spettanza del diritto a detrazione è stato e rimane sotto diversi aspetti assai distante da quello proprio della Corte di Giustizia.

Segnatamente i Massimi Giudici – nel tentativo di delimitare l’ambito di applicazione della detrazione e talvolta di porre rimedio a comportamenti in odore di “elusione” – hanno adottato nell’interpretazione dell’art. 19 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (d’ora in avanti D.P.R. n. 633/72 o Decreto Iva) spesso un approccio strettamente “formale”, giungendo ad approdi che talvolta sembrano compromettere il principio di neutralità dell’IVA.

L’esigenza di tutelare la parità di trattamento dei soggetti passivi e soprattutto di garantire che essi non rimangano incisi dall’onere dell’imposta – la quale, come si è appurato, riveste un ruolo centrale nell’attività ermeneutica della Corte di Giustizia – sembra degradare ad argomento marginale fino ad essere talvolta del tutto assente nell’*iter* argomentativo della Suprema Corte, la quale per lungo tempo è stata mossa dall’opposta necessità di evitare piuttosto che potessero beneficiare della detrazione acquisti finalizzati al soddisfacimento di bisogni estranei all’esercizio dell’attività tipica.

---

<sup>196</sup> V. Commissione delle Comunità Europee, 7 novembre 2007, COM(2007) 677 definitivo, punto 1, in <http://eur-lex.europa.eu>.

<sup>197</sup> Al secondo comma del medesimo è poi stabilito che in caso di variazione della parte di uso di un bene immobile, in luogo del meccanismo dell’autoconsumo, si dovrà procedere alla rettifica della detrazione secondo le regole applicate negli Stati membri. È data infine la possibilità agli Stati membri di applicare la nuova disciplina anche all’IVA “sulle spese relative ad altri beni facenti parte del patrimonio dell’impresa secondo quanto da essi specificato”.

Invero, l'articolo 19 nel testo in vigore prima della novella di cui al D.Lgs. n. 313/97<sup>198</sup> prevedeva quale unica condizione che l'imposta fosse stata corrisposta dai soggetti passivi "in relazione ad operazioni rese nell'esercizio di una attività imprenditoriale, professionale o artistica"<sup>199</sup>.

Ai fini della detraibilità dell'IVA – in modo non dissimile da quanto previsto in materia di imposte sui redditi per la deducibilità dei costi – sembrava cioè necessario che l'acquisto fosse effettuato nell'ambito dell'attività d'impresa nel senso di riconducibile ovvero destinato all'attività economica esercitata<sup>200</sup>. La condizione di inerenza sembrava essenzialmente volta ad evitare che i soggetti passivi potessero beneficiare della detrazione per acquisti destinati al soddisfacimento di bisogni personali<sup>201</sup>.

L'ordinamento interno, a differenza di quello comunitario, non prevedeva quale condizione ulteriore l'utilizzo del bene o del servizio<sup>202</sup>; talché il giudizio sull'inerenza si concludeva al momento dell'acquisto<sup>203</sup>.

Solo con riferimento ad alcuni beni nominativamente individuati al comma 2, lett. a), b) e c) dell'art. 19, per i quali si considerava difficile determinare se rappresentassero "consumi a carattere privato" o se fossero "imputabili all'attività economica"<sup>204</sup>, la detrazione era subordinata alla condizione che tali beni fossero "destinati a essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, dell'arte o della professione" o formassero "oggetto dell'attività propria

---

<sup>198</sup> Detta formulazione era il risultato delle modifiche apportate prima con il D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e poi con il D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94

<sup>199</sup> Cfr. PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977, p. 459.

<sup>200</sup> Cfr. FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, IV, Padova, 1994, p. 239.

<sup>201</sup> V. Relazione ministeriale al D.P.R. n. 633/72; nello stesso senso PERRONE CAPANO R., *op. ult. cit.*, p. 460.

<sup>202</sup> Così PACE A., *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro F., Torino, 2001, p. 299 ss., spec. p. 306; ID., *La detrazione dell'Iva sulle importazioni da parte dell'importatore non proprietario*, nota a Cass., 23 maggio 2001, n. 7016, in *Giur. it.*, 2001, 1, p. 12, ove l'A. evidenzia che si richiedeva solo che "vi fosse correlazione (cosiddetta «inerenza») tra il bene o il servizio e l'attività, da intendersi come destinazione dei primi a quest'ultima". Sul tema v. COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 685, il quale rinvia a FILIPPI P., voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 160.

<sup>203</sup> Cfr. SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 1043 ss., spec. p. 1069.

<sup>204</sup> Cfr. PERRONE CAPANO R., *op. ult. loc. cit.*.

dell'impresa"<sup>205</sup>.

Quanto ai beni ed ai servizi utilizzati per effettuare operazioni esenti, l'indetraibilità prevista nella formulazione originaria dell'art. 19 al secondo comma (sebbene subordinata al verificarsi della condizione che il contribuente abbia "effettuato prestazioni di servizi esenti da imposta ai sensi del primo comma dell'art. 10 per un ammontare di ricavi superiori al cinque per cento del volume d'affari") è stata abrogata per effetto delle modifiche introdotte con il citato D.P.R. n. 24/79, in vigore del quale si riteneva detraibile anche l'imposta su operazioni escluse.

La palese difformità delle disposizioni nazionali rispetto ai principi comunitari ha indotto il legislatore a delegare la "revisione della disciplina della detrazione di imposta e delle relative rettifiche, escludendo il diritto alla detrazione per gli acquisti di beni e di servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione utilizzati esclusivamente per operazione non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione ..."<sup>206</sup>.

Con il D.Lgs. n. 313/97 in attuazione della legge delega è stata così anzitutto espressamente prevista l'indetraibilità dell'imposta "relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-*bis*" (c.d. condizione di afferenza), imponendo di "considerare (ndr al momento di effettuazione dell'operazione a monte) se per ipotesi l'acquisto già prospetticamente afferisca ad operazioni escluse"<sup>207</sup>.

Inoltre, fermo restando il principio della immediatezza della detrazione, l'utilizzo concreto del bene o del servizio nell'ambito dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo diventa condizione per la spettanza della detrazione; tanto è vero che ai sensi del novellato art. 19 *bis*2, qualora si

---

<sup>205</sup> Con riferimento all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di autovetture e autoveicoli v. Cass., 24 febbraio 2006, n. 4230, in *Giur. imp.*, 2006, 2, con nota di BOLOGNA A., ove è negata la detrazione dell'imposta assolta da un'impresa esercente l'attività di produzione e vendita di manufatti di vetroresina per l'acquisto, la riparazione e la manutenzione di autovetture per carenza di inerenza in quanto beni "solo indirettamente connessi" all'attività di impresa.

<sup>206</sup> Così art. 3, co. 66, Legge n. 662/1996.

<sup>207</sup> Così Relazione ministeriale al D.Lgs. n. 313/97 ove è precisato che "per evidenti ragioni di semplicità applicativa la detrazione deve continuare ad avvenire al momento dell'acquisto dei beni e servizi" ma contestualmente il contribuente "deve valutare ... *omissis* ... l'oggettiva afferenza dell'acquisto ad operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo".

verifichi “un’eventuale utilizzazione del bene diversa da quella considerata al momento dell’acquisto” o si realizzino dei “mutamenti straordinari del regime Iva applicabile all’attività aziendale”, la detrazione inizialmente operata deve essere corretta<sup>208</sup>.

In ragione di dette modifiche la detrazione inizialmente effettuata ha pertanto carattere provvisorio<sup>209</sup>.

A fronte del precedente quadro normativo di riferimento, all’interno del quale in sintesi il requisito generale che presiedeva al riconoscimento del diritto di detrazione era quello della generica riconducibilità dell’acquisto all’attività d’impresa o di arti e professioni, la Suprema Corte, se per un verso riteneva irrilevante il concreto utilizzo del bene dopo l’acquisto<sup>210</sup>, per altro verso interpretava restrittivamente la locuzione “in relazione ai beni e servizi nell’esercizio dell’impresa, arte, o professione”, rendendo più specifico, o per meglio dire “qualificato”, il requisito dell’inerenza<sup>211</sup>.

Invero, già nella sentenza 5 ottobre 1992, n. 10919 il Giudice di legittimità – muovendo dal disposto dell’art. 5 della Legge di delegazione<sup>212</sup> e dal raffronto fra questa disposizione e quella recata dalla legge delegata – affermava che “la lettura di quest’ultima non può spingersi fino al punto da dilatare il rapporto da mezzo a fine assunto dalla prima come parametro per la detrazione, ad una relazione di mera occasionalità e postulare, ai fini della operatività di questa, la sufficienza di una generica riferibilità dell’operazione economica all’esercizio dell’attività imprenditoriale, secondo la prospettazione del giudice tributario”. Secondo la Cassazione “tenuto conto del tenore della norma e del quadro di riferimento ... il diritto alla detrazione presuppone un rapporto di inerenza dell’operazione all’esercizio dell’attività del soggetto, trattandosi di un beneficio riconosciuto con esclusiva relazione alla destinazione del bene all’impresa, ... ”<sup>213</sup>.

---

<sup>208</sup> V. Relazione ministeriale al D.Lgs. n. 313/97.

<sup>209</sup> Cfr. FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 81 ss.; PACE A., *Il diritto di detrazione*, cit., p. 307.

<sup>210</sup> Così Cass., 19 marzo 1992, n. 3419, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 804 ss., ove è considerata legittima la detrazione dell’IVA su un bene distrutto prima dell’uso.

<sup>211</sup> L’espressione è di BASILAVECCHIA M., *Detrazione Iva, inerenza “rinforzata” e diritto comunitario*, in *Corr. trib.*, 2010, 18, p. 1425 ss., commento a Cass., 10 marzo 2010, n. 5753.

<sup>212</sup> Ai sensi dell’art. 5 della Legge 9 ottobre 1971, n. 825 la detrazione avrebbe dovuto operare “in dipendenza di atti relativi alla produzione ed al commercio di beni e servizi imponibili”.

<sup>213</sup> Così Cass., 5 ottobre 1992, n. 10919, in *Giur. imp.*, 1992, 1, con nota redazionale, nonché in *Il fisco*, 1993, 16, p. 4768 ss. con commento di FALLACARA F.. Sulla base di tale principio era considerata nel caso indetraibile l’Iva assolta da una società esercente

Ed ancora con la sentenza 19 gennaio 1996, n. 422 il Supremo Collegio precisava che “il comma 1 dell’art. 19, laddove si riferisce ai beni acquistati nell’esercizio dell’impresa, dell’arte o della professione, intende additare l’esigenza di una ‘diretta’ riferibilità dell’acquisto all’esercizio imprenditoriale, non già una riferibilità comunque sostenibile”<sup>214</sup>.

Era inoltre pacifico che in caso di contestazione sulla base dei principi generali in materia di prova di cui all’art. 2697 c.c. l’onere di dimostrare la ricorrenza dei presupposti per la detrazione ricadesse sul contribuente, anche qualora questi avesse la forma di società commerciale<sup>215</sup>.

La sussistenza in concreto di detto rapporto di inerenza o strumentalità era (ed è) infatti considerata condizione imprescindibile anche per la detrazione dell’imposta sugli acquisti effettuati dalle società e dagli enti dell’art. 4, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972<sup>216</sup>.

La questione si era posta soprattutto per gli acquisti effettuati dalle c.d. società senza impresa<sup>217</sup>.

In tale ambito rimaneva di fatto isolata la posizione giurisprudenziale, peraltro non conforme all’orientamento comunitario, secondo la quale nel caso di acquisto effettuato da una società commerciale solo per i beni suscettibili di utilizzazione indifferenziata la detraibilità dell’imposta avrebbe dovuto essere verificata “in base alle prove offerte da chi allegghi la deducibilità”; mentre per i beni o i servizi necessariamente correlati all’esercizio dell’impresa l’inerenza – pur dovendo “sempre essere valutata in concreto, e non in astratto” (*id est* con riferimento alla tipologia di attività economica esercitata in concreto dal contribuente) – non avrebbe dovuto essere specificamente provata dal contribuente<sup>218</sup>.

---

commercio all’ingrosso e al minuto di generi alimentari per la costruzione di un campo da tennis riservato ai dipendenti, non potendosi considerare lo stesso come “strumentalmente occorrente all’esercizio dell’attività dell’impresa”.

<sup>214</sup> Così Cass., 19 gennaio 1996, n. 422, in *Giur. imp.*, 1996, 1, con nota redazionale nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 1996, p. 321 ss., con nota di CENTORE P.; nello stesso senso cfr. Cass., 19 maggio 1992, n. 5981, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 804 ss.; Id., 5 luglio 1995, 422, in *Il fisco*, 1996, 13, p. 3425 ss.; Id., 11 dicembre 1997, n. 12509, in *Mass. giur. it.*, 1997.

<sup>215</sup> V. *ex multis* Cass., 19 marzo 1992, n. 3419, cit.; Id., 19 maggio 1992, n. 5981, citata.

<sup>216</sup> In dottrina sembra essere di diverso avviso FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014, p. 886.

<sup>217</sup> (sul tema v. paragrafo 3.2.1)

<sup>218</sup> Così Cass., 21 dicembre 1999, n. 14530, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 7, p. 583 ss. con commento di COMELLI A., “*Inerenza ai fini dell’Iva e onere della prova*”, nello stesso senso v. anche Cass., 19 marzo 1992, n. 3419, citata.

### 3.1 Il requisito dell'inerenza

La nozione di inerenza fin qui brevemente descritta (elaborata nel vigore della formulazione dell'art. 19 *ante* modifiche di cui al D.Lgs. n. 313/97) è ribadita e talvolta ulteriormente circoscritta dalla più recente giurisprudenza della Suprema Corte, la quale ad essa fa riferimento anche quando decide su fattispecie regolate dalla formulazione dell'art. 19 in vigore dal 1° gennaio 1998.

Rimane infatti maggioritario, sebbene non univoco, l'orientamento secondo il quale il diritto alla detrazione non spetta in carenza della prova da parte del contribuente di un rapporto di stretta strumentalità tra il singolo acquisto e l'attività esercitata dal soggetto ovvero di recente tra la singola operazione a monte ed il programma imprenditoriale indicato nel patto sociale<sup>219</sup>.

In specie nella sentenza 17 gennaio 2001, n. 634<sup>220</sup>, il Supremo Collegio – richiamando peraltro impropriamente la sentenza della Corte di Giustizia sul caso *Midland Bank*<sup>221</sup> – afferma che l'IVA sugli acquisti è detraibile dal soggetto passivo a condizione che sussista un “nesso immediato e diretto” tra l'IVA pagata a monte e l'oggetto dell'impresa che intende portarla in detrazione”, la cui esistenza deve essere accertata dal giudice di merito. Sulla base di tale principio la Corte cassa per difetto di motivazione la sentenza della Commissione tributaria regionale, la quale aveva considerato legittima la detrazione da parte della società A dell'imposta sulle prestazioni pubblicitarie ad essa fatturate da parte della società S in forza di un contratto di commissione all'acquisto di prestazioni di servizi “... senza dare alcun conto del tenore di tale convenzione e dei rapporti intervenuti tra le due società, ...”, ed intima al giudice cui rinvia la decisione di accertare l'esistenza di un nesso immediato e diretto fra le spese di pubblicità e l'oggetto dell'impresa di A. Dai fatti di causa risultava infatti che il contratto di commissione per l'acquisto delle prestazioni pubblicitarie era stato inserito nell'ambito di una più ampia convenzione in base alla quale la società A aveva ceduto tutta la sua produzione a S, la quale si era occupata

---

<sup>219</sup> Cfr. BEGHIN M., *L'inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in *Corr. trib.*, 2008, 23, p. 1869 ss., commento a Cassazione, 21 marzo 2008, n. 7809.

<sup>220</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 17 gennaio 2001, n. 634, in *Giur. imp.*, 2001, 1, nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 9, p. 1113 ss., con nota di CENTORE P., *Il “nesso immediato e diretto” nel diritto alla detrazione Iva*.

<sup>221</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Commissioners of Customs and Excise/Midland Bank plc*, citata.



della commercializzazione e, in seno ad essa, anche dell'acquisto di spazi pubblicitari per il prodotto per conto di A. Ed è per tal motivo che l'amministrazione finanziaria aveva ritenuto che il costo della pubblicità non fosse direttamente collegato con i ricavi della società A ma con quelli della società S e conseguentemente disconosceva alla prima il diritto a detrarre l'IVA sulle prestazioni pubblicitarie acquistate<sup>222</sup>.

Siffatta prospettazione è di fatto accolta dal Supremo Collegio il quale, come anticipato, erroneamente interpreta la sentenza della Corte di Giustizia sul caso *Midland*<sup>223</sup>. Invero, il principio di imputazione specifica ivi affermato – secondo il quale ai fini della detrazione “piena” dell'imposta assolta occorre un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, talché “quando taluni servizi sono stati utilizzati nell'ambito di attività che dipendono semplicemente da un'operazione che conferisce un diritto a detrazione, un soggetto passivo siffatto non può detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato a monte su detti servizi”<sup>224</sup> – attiene al diverso piano delle condizioni affinché un soggetto che effettua operazioni sia imponibili sia esenti possa detrarre integralmente (e non secondo il pro-rata) l'IVA assolta sugli acquisti. Detto criterio non rappresenta cioè una condizione necessaria per la spettanza della detrazione. Tanto è vero che i Giudici comunitari dichiarano che gli acquisti in relazione ai quali era sorta la controversia possano rientrare nelle spese generali del contribuente e, di conseguenza, possano essere ammessi alla detrazione parziale in ragione del pro-rata applicabile al soggetto passivo (e non in misura piena come chiesto dal contribuente e come sarebbe stato legittimo se fosse stato provato il “nesso immediato e diretto” con le operazioni imponibili a valle).

Il principio secondo il quale in caso di contestazione del diritto a detrazione il contribuente deve provare non solo la qualità di imprenditore ma anche l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità dello stesso rispetto a detta specifica attività, è posto a fondamento delle sentenze 17 febbraio 2006, n. 3518<sup>225</sup> e 27 luglio 2007, n.

---

<sup>222</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 17 gennaio 2001, n. 634, citata.

<sup>223</sup> In tal senso cfr. SERPIERI V. M., *op. cit.*; nonché CENTORE P., *Il “nesso immediato e diretto” nel diritto alla detrazione Iva*, cit., p. 1195.

<sup>224</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*, dispositivo n. 2 e § 32, citata.

<sup>225</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2006, n. 3518, in *Giur. imp.*, 2006, 2, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Riv. dir. trib.*, 2007, 2, p. 59 ss., con nota di PAPPAPICCO M., *La*

16730<sup>226</sup>.

In particolare la prima si segnala per la “singolare” declinazione del suddetto principio ad una controversia avente ad oggetto il diritto di una società immobiliare al rimborso del credito IVA indicato in dichiarazione riferito all’acquisto di un complesso immobiliare destinato alla rivendita. Invero, in tale occasione la Corte – al fine di corroborare la decisione dei Giudici di appello i quali avevano considerato legittimo il diniego di rimborso in quanto “la società, svolgendo attività immobiliare ..., non poteva considerarsi esercente attività di impresa e, conseguentemente, il bene ..., essendo un immobile acquistato per essere rivenduto, non poteva costituire bene strumentale nell’accezione tecnica del termine” – afferma che il diritto a detrazione presuppone l’inerenza intesa come strumentalità del bene e che “pertanto, avendo la sentenza impugnata affermato ... che il complesso immobiliare in questione era destinato ad essere rivenduto, e costituendo esso oggetto dell’attività della società immobiliare e non strumento della medesima (come sarebbe stato nell’ipotesi di immobili destinati, ad esempio, a sede della società), deve ritenersi ... escluso il rimborso dell’Iva relativa all’acquisto del suddetto complesso immobiliare, ... ”.

Così decidendo il Supremo Collegio sembra intendere la nozione di strumentalità ai fini dell’inerenza, non come riconducibilità ovvero funzionalità del bene all’attività di impresa (ravvisabile in linea di principio sia per i beni merce sia per quelli “ammortizzabili”), ma come destinazione del bene ad un uso durevole all’interno dell’impresa.

A riguardo occorre precisare che l’equiparazione del requisito dell’inerenza dell’acquisto all’attività economica previsto dall’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 per la detrazione a quello della strumentalità stabilito dall’art. 30 dello stesso decreto per il rimborso dell’eccedenza di IVA a credito risultante dalla dichiarazione, oltre ad essere in contrasto con l’art. 168 della Direttiva, è chiaramente errata, in quanto, se è vero che il rimborso presuppone la detrazione o la detraibilità dell’IVA sull’acquisto, non vale certamente il contrario.

La regola generale è infatti quella del riporto a nuovo dell’eccedenza di IVA a credito e il rimborso è riconosciuto (oltre che nel caso di cessazione

---

*detrazione Iva da parte delle società immobiliari: una sentenza da chiarire*, e con nota di FRANSONI G., *Il concetto di strumentalità Iva è lo stesso delle imposte sui redditi?*, *ivi*, p. 62 ss..

<sup>226</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 27 luglio 2007, n. 16730, in *CED Cass.*, 2007. Nello stesso senso v. anche Cass. Civ., Sez. V, 10 aprile 2000, n. 4517, in *Giur. imp.*, 2000, 1, con nota redazionale, nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 11, p. 991 ss., con commento di COMELLI A., *Sull’onere della prova ai fini della detrazione dell’IVA*.

dell'attività) nelle ipotesi, espressamente individuate dal terzo comma del citato art. 30, di fisiologico credito in conseguenza dell'esercizio di determinate attività o dell'effettuazione di particolari operazioni, quali appunto l'acquisto di "beni ammortizzabili"<sup>227</sup>.

Diversa è la fattispecie decisa con la citata sentenza 27 luglio 2007, n. 16730, dalla quale risulta che secondo la Corte l'impiego di beni/servizi per effettuare operazioni imponibili a valle le quali però esulano dall'attività propria del soggetto passivo sarebbe influente al fine del giudizio sulla inerenza, *id est* non darebbe luogo alla detrazione dell'imposta assolta sugli stessi<sup>228</sup>.

Oggetto della decisione è il diritto di un soggetto esercente l'attività di intermediario immobiliare a detrarre l'imposta assolta sull'acquisto di due fabbricati ad uso ufficio considerato dall'Amministrazione finanziaria non "effettuato nell'esercizio d'impresa", poiché detti beni non erano stati utilizzati direttamente dall'acquirente ma erano stati lasciati nella disponibilità del venditore in base ad un contratto di locazione sottoposto ad IVA. Il disconoscimento della detrazione era stato ritenuto illegittimo dal Giudice del gravame, il quale aveva ritenuto provato il requisito dell'inerenza sulla base della mera "natura" ad uso ufficio degli immobili (iscritti al catasto alla categoria A/10). La destinazione urbanistica è invece ritenuta del tutto insufficiente dalla Suprema Corte, la quale – dopo avere precisato che l'inerenza o la strumentalità del bene rispetto all'attività d'impresa deve essere "valutata in concreto e non in termini puramente teorici" – ribadisce che in tema di IVA il primo comma dell'art. 19 "richiede, oltre alla qualità di imprenditore dell'acquirente, l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività ed inoltre – non introducendo deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova – lascia la dimostrazione di detta inerenza o

---

<sup>227</sup> Nello stesso senso v. PAPPAPICCO M., *La detrazione Iva da parte delle società immobiliari: una sentenza da chiarire*, cit., p. 60, e FRANSONI G., *Il concetto di strumentalità Iva è lo stesso delle imposte sui redditi?*, cit., p. 62, il quale opportunamente critica la tendenza definita "pan-aziendalistica" a ritenere che "alcune nozioni (quale, appunto, quella di "strumentalità"), in quanto presenti ed impiegate in seno ai principi contabili, alla disciplina del reddito d'impresa e a quella dell'imposta sul valore aggiunto, abbiano sempre e necessariamente lo stesso significato", evidenziando con riferimento alla nozione di "strumentalità" ai fini del rimborso che "le esigenze sistematiche proprie dell'imposta sul valore aggiunto possono imporre di attribuire ai termini impiegati dal legislatore significati anche sensibilmente diversi da quelli comunemente accolti".

<sup>228</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 27 luglio 2007, n. 16730, citata.

strumentalità a carico dell'interessato"<sup>229</sup>. Sulla base di tali argomentazioni è cassata con rinvio, anche per difetto di motivazione, la decisione del giudice di appello il quale aveva considerato inerente l'acquisto, sebbene il contribuente non avesse provato la "ricorrenza di una sua collaterale attività imprenditoriale di compravendita e di locazioni di immobili" ed anzi in un primo momento avesse incentrato la sua difesa "sull'intenzione di utilizzare in futuro gli immobili per l'attività d'intermediazione".

In sostanza, così decidendo la Corte, per un verso, ritiene fondata la tesi dell'ufficio secondo la quale l'inerenza dell'acquisto deve essere valutata rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente e non può sussistere "in relazione ad un'attività imprenditoriale (quella di compravendita e di locazione di immobili) che non risultava esercitata dal contribuente e di cui il contribuente non aveva mai dichiarato l'inizio", per altro verso, non tiene conto della circostanza che il bene era stato "direttamente" impiegato per l'effettuazione di operazioni assoggettate ad imposta.

Tale posizione non è isolata.

Invero, il criterio del "nesso immediato e diretto" tra operazioni a monte e una specifica operazione a valle o l'attività economica nel suo complesso – il quale, come detto, è per la Corte di Giustizia dirimente ai fini della spettanza della detrazione – è del tutto trascurato dai Giudici di vertice anche nelle sentenze 17 febbraio 2010, n. 3706<sup>230</sup> e n. 3707<sup>231</sup>, con le quali si pronunciano nuovamente sulla nozione di inerenza, ribadendo che in caso di società l'attività imprenditoriale rispetto alla quale (ai fini della detrazione) deve essere verificata la strumentalità delle operazioni a monte è solo quella indicata nell'oggetto sociale di colui che intende esercitare la detrazione; con la conseguenza che è considerata indetraibile l'IVA sugli acquisti non riconducibili a tale oggetto<sup>232</sup>.

Il caso sottoposto all'attenzione della Corte con la citata sentenza n. 3706 del 2010 è simile alla fattispecie decisa con la pronuncia n. 16730/2007 e

---

<sup>229</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2006, n. 3518, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 3, 2, p. 705 ss.; Cass. Civ., Sez. V, 1 giugno 2001, n. 7418, in *Mass. giur. it.*, 2001, e in *Dir. prat. trib.*, 2005, 2, p. 945 ss.; Cass. Civ., Sez. V, 10 aprile 2000, n. 4517, in *Giur. imp.*, 2000, e in *Mass. giur. it.*, 2000.

<sup>230</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2010, n. 3706, in *Giur. imp.*, 2010, 2, con nota di BOLOGNA A.

<sup>231</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2010, n. 3706, in *Corr. trib.*, 2010, 14, p. 1103 ss., con commento critico di CENTORE P., *Inerenza IVA nazionale (e non comunitaria)*.

<sup>232</sup> Nello stesso senso cfr. Cass., 14 gennaio 2011, n. 805 e n. 806; Id. 2 marzo 2011, n. 5063.

riguarda il diritto di una società esercente l'attività di commercio all'ingrosso di frutta e verdura a detrarre (nell'anno 1994) l'IVA sui canoni di locazione pagati per l'acquisto in leasing di un bene immobile (supermercato per la rivendita di prodotti ortofrutticoli) concesso in locazione ad un soggetto terzo (dedito anche esso al commercio all'ingrosso di frutta e verdura), al quale è anche alienato dopo il riscatto.

In tale occasione il Supremo Collegio non solo ritiene irrilevante l'esistenza di un nesso "immediato e diretto" con un'operazione a valle (che seppur atipica era) imponibile ma, pur dichiarando che ai fini della detrazione la verifica volta ad accertare se le operazioni a monte "siano effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa" deve essere compiuta "in concreto", afferma poi che detta indagine deve essere rapportata "all'oggetto sociale quale risulta dai documenti che la contribuente deve aver cura di allegare e provare". Sulla base di tale criterio i Massimi Giudici cassano con rinvio la sentenza del Giudice di seconde cure, il quale al contrario aveva affermato che "ai fini della valutazione della detraibilità dell'IVA si doveva avere riguardo, per le società di capitali alle previsioni degli artt. 2135 e 2195 c.c., e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 2, n. 1, che fanno riferimento solo al concetto di 'esercizio d'impresa', senza indicazioni o rinvii alle attività previste nell'oggetto sociale, per cui l'inerenza va 'rapportata non tanto alla strumentalità dell'immobile, quanto al carattere di funzionalità che lega quel determinato bene (il supermercato) non solo all'esercizio dell'attività effettivamente svolta dalla società (il commercio all'ingrosso ortofrutticolo), ma anche secondo una visione prospettica di utilizzo e/o impiego del bene in *leasing* (la successiva concessione in locazione dell'immobile proprio come supermercato) ...'".

Il principio secondo il quale in caso di società l'attività imprenditoriale rispetto alla quale (ai fini della detrazione) deve essere verificata la strumentalità delle operazioni a monte è solo quella indicata nell'oggetto sociale di colui che intende esercitare la detrazione – affermato anche nella sentenza 13 marzo 2009, n. 6127<sup>233</sup> – è posto a fondamento della sentenza 12 gennaio 2010, n. 281<sup>234</sup>.

---

<sup>233</sup> Cfr. Cass., 13 marzo 2009, n. 6127, in *Giur. imp.*, 2009, 2, con nota di PENNELLA N., ove però la Corte ritiene detraibile da parte di una società commerciale che fornisce servizi di pubblicità a pagamento l'IVA sugli acquisti dei beni e servizi utilizzati per prestare programmi di informazione e di spettacolo non retribuiti, avendo il giudice di merito accertato che detti programmi "costituiscono lo strumento attraverso il quale l'attività di pubblicità raggiunge il suo esito".

<sup>234</sup> Cfr. Cass., 12 gennaio 2010, n. 281, in *Giur. imp.* 2010, 1, con commento di BOLOGNA A., nonché in *L'IVA*, 2010, 4, con commento di DE RINALDIS A., *Detrazione IVA e inerenza*

Nel caso i Giudici di vertice – chiamati a decidere se un soggetto il quale ha dato in affitto l'azienda (di ristorazione) precedentemente esercitata possa detrarre l'IVA sulle spese per lavori di ristrutturazione del locale commerciale di sua proprietà nel quale il locatario continua a svolgere l'attività di ristorazione – aggiungono che ai fini della detrazione “Non basta che i costi vengano sostenuti per una migliore gestione dell'attività, ma devono rientrare nell'oggetto dell'attività dell'azienda”. Sulla base di tale assunto la Corte, condividendo in sostanza la tesi dell'amministrazione finanziaria secondo la quale le spese sarebbero state sostenute dal contribuente in ragione dell'attività commerciale di un soggetto terzo e non nell'esercizio della propria attività d'impresa, considera detti acquisti non “inerenti all'attività imprenditoriale in questione, considerato altresì che l'intimata non svolgeva di fatto detta attività (ndr di ristorazione), gestita da un terzo, limitandosi a percepire i compensi derivanti dalla concessione in affitto della propria azienda”.

Ora, salvo a ritenere che con quest'ultima notazione i Massimi Giudici intendano negare la natura di attività economica della locazione dell'azienda<sup>235</sup>, la decisione sembra palesemente contraria alla pacifica giurisprudenza comunitaria secondo la quale è detraibile anche l'IVA sui servizi utilizzati nell'ambito dell'attività economica ed i cui costi fanno parte delle spese generali dell'impresa e pertanto degli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti<sup>236</sup>. Sulla base di tale principio dunque avrebbe dovuto essere riconosciuta in linea di principio la detraibilità dell'IVA sui costi di ristrutturazione sostenuti dal soggetto proprietario dell'immobile in quanto inerenti (non all'attività commerciale svolta nell'immobile dal locatario ma) all'attività imprenditoriale avente ad oggetto la stessa locazione dell'immobile (locazione che, in base alla normativa vigente *ratione temporis*, era soggetta ad IVA).

L'affermata indetraibilità dell'IVA sulle spese di ristrutturazione in capo

---

delle operazioni economiche. Nello stesso senso cfr. Cass., 14 gennaio 2011, n. 805 e n. 806; Id., 2 marzo 2011, n. 5063.

<sup>235</sup> Sul tema v. Corte di Giustizia, 26 settembre 1996, causa C-230/94, *Penate Enkler*, in *Giur. imp.*, 1996, 1, con nota redazionale, ove è affermato che “la locazione di un bene materiale costituisce uno sfruttamento di tale bene che dev'essere qualificato attività economica ... quando viene effettuato per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità...”.

<sup>236</sup> V. *ex multis* Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*, § 25, in *Giur. imp.*, 1996, 3, nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 1995, I, p. 983 ss.; Id., 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, § 33, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2001, I, p. 6663 ss., nonché in *Giur. it.*, 2002, 12, con commento di STANCATI G..

al proprietario per difetto di inerenza desta ulteriori perplessità se, come osservato dalla dottrina<sup>237</sup>, è posta a confronto con la conclusione cui giunge il Supremo Collegio nella sentenza 10 febbraio 2006, n. 2939<sup>238</sup>.

In tale decisione invero la Cassazione ritiene indetraibile l'imposta assolta dall'impresa locataria sui lavori di ristrutturazione dell'immobile preso in locazione e destinato a sede della propria attività alberghiera, poiché secondo quanto previsto dalla disciplina codicistica nonché "dalla scrittura privata intercorsa tra le parti" il beneficiario delle opere "era e rimane unicamente il locatore".

La citata sentenza 10 febbraio 2006, n. 2939 non è peraltro isolata.

Nello stesso senso si è pronunciata la Corte nella sentenza 24 febbraio 2001, n. 2739, laddove è considerato legittimo il disconoscimento della detrazione dell'IVA sulle spese sostenute dall'affittuario per la ristrutturazione di un fabbricato di proprietà di terzi, sebbene l'immobile fosse stato poi effettivamente destinato dal soggetto passivo allo svolgimento della sua attività di impresa (di ristorazione)<sup>239</sup>. Secondo il Supremo Collegio in tal caso il requisito dell'inerenza del bene e/o servizio acquistato all'esercizio d'impresa "non è configurabile, nemmeno astrattamente, per carenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi, rispetto alla demolizione ed alla ricostruzione di un fabbricato, di cui l'imprenditore abbia non la proprietà, ma il mero godimento in forza di contratto di affitto". Quelle "radicali opere edili" – afferma la Corte – "sono atti di esclusiva pertinenza del proprietario, di modo che, se compiute dall'imprenditore affittuario del bene, non esprimono componenti della gestione dell'impresa, anche se possano rifluire indirettamente a suo favore"<sup>240</sup>.

La lettura sinottica delle sentenze da ultimo citate (*id est*, da una parte, la n. 281 del 2010 e, dall'altra, la n. 2939 del 2006 e la n. 2739 del 2001) sembra palesare il limite sia dell'interpretazione e dell'applicazione della nozione di inerenza incentrata sull'oggetto dell'attività propria del soggetto passivo sia di quella fondata sulla natura civilistica del rapporto che lega il bene al soggetto passivo.

Invero, ad uno sguardo d'insieme emerge che, così intendendo il

---

<sup>237</sup> In tal senso v. BOLOGNA A., nota a Cass., 12 gennaio 2010, n. 281, citata.

<sup>238</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 10 febbraio 2006, n. 2939, in *Giur. imp.*, 2006, 2, con nota di PENNELLA N..

<sup>239</sup> Cfr. Cass., 24 febbraio 2001, n. 2739, in *Giur. imp.*, 2001, 1, con nota di BOLOGNA A..

<sup>240</sup> Così Cass., 24 febbraio 2001, n. 2739, cit.; nello stesso senso cfr. Cass., 12 luglio 2006, n. 15808, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A..

presupposto sostanziale, l'IVA sulle ristrutturazioni degli immobili dati in locazione sarebbe indetraibile sia per il proprietario che nell'ambito di un'attività economica affitta il bene, sia per il locatario che utilizza lo stesso per la sua attività, risultando di fatto compromessa la neutralità dell'IVA per entrambi i soggetti passivi.

Con riferimento alle citate sentenze n. 2739 del 2001 e n. 2939 del 2006, nelle quali si afferma l'indetraibilità dell'imposta relativa alla ristrutturazione di beni di proprietà di terzi, occorre però osservare che in esse il disconoscimento della detrazione sembra correlato anzitutto alla paventata natura "abusiva" o elusiva dell'operazione. Invero, nella sentenza n. 2939 la Corte osserva che "la detrazione delle spese da parte del locatario, con il conseguente recupero da parte di quest'ultimo dell'Iva versata, si risolve in un'operazione causativa di effetti elusivi di imposte"; nel caso oggetto della decisione 24 febbraio 2001, n. 2739 la ristrutturazione del fabbricato, previo abbattimento del manufatto preesistente (su concessione edilizia del 1984), è considerata imputabile ai proprietari, in quanto questi erano i soci della società di persone e l'attività di ristorazione aveva inizio a distanza di anni (1987).

Potrebbe essere, dunque, la preoccupazione di porre rimedio a comportamenti elusivi (*rectius* abusivi) ad avere indotto la Corte a subordinare la detrazione (sotto il profilo dell'inerenza) alla proprietà del bene.

In effetti tale tesi – peraltro più restrittiva della posizione dell'amministrazione finanziaria<sup>241</sup> – non è univoca.

Invero, con riferimento alla specifica fattispecie della detrazione dell'Iva assolta dall'importatore, nella citata sentenza 23 maggio 2001, n. 7016, i Massimi Giudici chiariscono che "per il combinato disposto della disciplina comunitaria (ndr artt. 7, 21 e 17 della sesta Direttiva) uniforme col diritto doganale interno, tutti i soggetti cui compete la qualità di debitori dell'Iva in relazione a operazioni d'importazione" – anche qualora non siano proprietari dei beni importati – hanno "il diritto di detrazione del tributo pagato, purché ricorrano le ulteriori condizioni per la nascita di tale diritto, e principalmente l'impiego del bene importato per l'esercizio dell'impresa e

---

<sup>241</sup> Cfr. R.M. 5 ottobre 1988, n. 461413, ove con riferimento all'IVA sulle spese di ristrutturazione di un edificio destinato ad albergo sostenute dall'affittuario dell'azienda alberghiera è precisato che per la detrazione dell'imposta non occorre che l'imprenditore sia titolare del diritto di proprietà dell'immobile ma è necessario che "le acquisizioni di beni e di servizi siano effettuate nell'esercizio dell'impresa, ossia impiegate ai fini della realizzazione di operazioni rientranti nella normale attività dell'imprenditore, e che tale destinazione risulti comprovata dai documenti contabili dell'imprenditore stesso".



per il compimento di operazioni soggette ad Iva, ovvero, secondo l'espressione corrente nella prassi italiana, l'inerenza all'esercizio dell'impresa".

In tal caso, dunque, anche in ragione della peculiare natura dell'IVA all'importazione, la proprietà dei beni importati non è ritenuta "condizione necessaria per ottenere la deduzione" dalla Corte, la quale considera gli acquisti anche inerenti essendo indubbio che "le importazioni di beni ... presentassero un nesso immediato e diretto (o, se, si vuole, un rapporto di strumentalità) col compimento in Italia – attraverso la propria stabile organizzazione – di operazioni soggette ad Iva e rientranti nell'oggetto dell'impresa, ..., dal momento che, incontestabilmente, l'attività della ITS in Italia comportava un'utilizzazione dei beni stessi". Sulla base di tale principio è confermata la decisione del giudice di appello, il quale aveva riconosciuto ad una società francese (la ITS) con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, dedita all'attività di gestione di reti di telecomunicazione, la detrazione dell'IVA sui beni (apparecchiature elettroniche) importati per conto di un soggetto statunitense e destinati ad essere installati dalla società importatrice presso istituti di credito (ai quali i beni erano dati in comodato dalla società statunitense proprietaria).

L'irrelevanza del titolo di proprietà ai fini della detrazione è poi ribadita in occasione di altre decisioni nelle quali ai soggetti passivi era stato negato il diritto a detrarre l'IVA sulle spese di ristrutturazione o di manutenzione di beni di terzi per carenza di inerenza<sup>242</sup>. In esse tuttavia la Corte continua ad incentrare il giudizio di inerenza sull'esistenza di un titolo giuridico che giustifichi la disponibilità del bene, giungendo a conclusioni che non sempre risultano coerenti con il principio di neutralità dell'Iva.

In particolare nella sentenza 23 dicembre 2005, n. 28723 è ritenuta in linea di principio detraibile l'imposta assolta "in relazione a costi per manutenzione ordinaria, riparazioni e consumi di automezzi di aliena pertinenza, ma che risultino in comodato gratuito al contribuente", fermo restando che in caso di contestazione spetta al soggetto passivo provare l'inerenza di detti beni all'attività svolta<sup>243</sup>.

---

<sup>242</sup> V. Cass., 23 dicembre 2005, n. 28723, in *Giur. imp.*, 2006, 1; Id., 24 gennaio 2007, n. 1577, in *Giur. imp.*, 2007, 1; Id., 9 maggio 2007, n. 10608, in *Giur. imp.*, 2007, 3, con nota di CAPOZZI V.; Id., 10 gennaio 2013, n. 420, in *Giur. imp.*, 2013, 1, con nota di CAPOZZI V..

<sup>243</sup> Nello stesso senso v. Cass., 23 dicembre 2005, n. 28721, in *Giur. imp.*, 2006, 1; Id., 14 luglio 2004, n. 13056, in *Giur. imp.*, 2004, 4, con nota di BOLOGNA A., ove la Corte afferma che ai fini della detrazione è "irrelevante che la società acquirente di beni o servizi per la costruzione di uno stabilimento industriale, non sia proprietaria dello stesso, ... allorché le

La necessità che esista un titolo giuridico giustificativo dell'utilizzo del bene opponibile all'amministrazione finanziaria è espressamente affermata dal Supremo Collegio nelle citate sentenze 24 gennaio 2007, n. 1577 e 10 gennaio 2013, n. 420.

Nella prima l'Alto Consesso – chiamato a decidere della detraibilità dell'IVA relativa a lavori di manutenzione di un capannone appartenente ad una delle società del soggetto passivo – conferma la sentenza della Commissione Regionale la quale aveva negato la detrazione perché “alla data della fattura” delle prestazioni ricevute (30 giugno 1992) la società “non era proprietaria né aveva dimostrato di vantare alcun diritto, neppure di comodato, sull'immobile”, sebbene la società avesse provato di avere successivamente utilizzato il bene per svolgere l'attività d'impresa e di averlo preso in locazione a decorrere dal giorno seguente a quello della fattura.

Nel caso era stato disconosciuto il diritto a detrazione dell'IVA sui costi per la ristrutturazione di beni immobili di proprietà personale dell'amministratore della società, la quale aveva sostenuto le spese di ristrutturazione in forza di un contratto “preliminare privo di data”.

Nella seconda la Corte – dopo avere osservato che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai costi di ristrutturazione di un immobile di proprietà di terzi postula l'onere per il soggetto passivo di provare, da una parte, il “titolo giustificativo dell'utilizzo del bene ... e la sua opponibilità all'Amministrazione finanziaria e, dall'altra, il requisito dell'inerenza dei suddetti costi all'esercizio dell'impresa ... *omissis* ... non potendosi ravvisare inerenza con riferimento ad un immobile di cui l'imprenditore non possa vantare un titolo giuridico di utilizzazione” – ritiene legittimo il disconoscimento della detrazione dell'IVA sui costi per la ristrutturazione di beni immobili di proprietà personale dell'amministratore della società che aveva sostenuto le spese di ristrutturazione soltanto sulla base di un contratto preliminare, non registrato, privo di data<sup>244</sup>.

Analoghe sono le argomentazioni sulla base delle quali nella sentenza 11

---

fatture cui si riferisce l'IVA in rivalsa siano direttamente strumentali all'attività di quel soggetto”.

<sup>244</sup> In particolare la Corte evidenzia che i Giudici di appello “hanno accertato in fatto che allorquando furono effettuate le detrazioni per le spese di ristrutturazioni, i beni immobili ... erano di proprietà non della società ... ma del suo amministratore, non potendosi ritenere avvenuto il trasferimento della proprietà sulla base del solo contratto preliminare, peraltro non registrato, privo di data e quindi inopponibile all'Amministrazione finanziaria, costituente una mera promessa di vendita ... ed hanno altresì ritenuto irrilevante, proprio per la inefficacia e la inopponibilità del titolo, la immediata immissione della promissaria acquirente nel possesso del cespite prevista nel suddetto preliminare”.

dicembre 2013, n. 27691<sup>245</sup> l'Alto Consesso considera legittimo il recupero dell'IVA relativa ai costi sostenuti da una società immobiliare per la costruzione di un fabbricato con destinazione alberghiera con riferimento alle annualità antecedenti alla data in cui con atto di donazione “è stato civilisticamente costituito in capo alla società il diritto di superficie sul suolo ove insiste il manufatto, in quanto solo da tale data appare comprovata l'inerenza dell'operazione all'attività imprenditoriale.”

L'approccio meramente formale adottato dalla Commissione di merito, prima, e dai Giudici di vertice nelle sentenze da ultimo annotate sembra decisamente distante da quello “casistico” e attento al dato sostanziale della Corte di Giustizia, la quale non solo ha reiteratamente ribadito che le nozioni di diritto civile degli Stati membri non possono determinare la spettanza della detrazione dell'IVA, trattandosi di un'imposta che deve essere applicata in maniera conforme in tutti gli Stati membri, ma soprattutto si preoccupa di garantire la neutralità dell'imposta per l'operatore economico ogni qualvolta sia indubbio l'impiego attuale o prospettico del bene/servizio nell'ambito di un'attività che genera operazioni imponibili, come sembrerebbe essere nei casi da ultimo citati<sup>246</sup>.

Non sembra inoltre conforme alla giurisprudenza comunitaria la valenza assegnata dal Supremo Collegio agli effetti civilistici dei contratti, i quali sono assunti a presupposto imprescindibile per la detrazione anche quando dai fatti risultava che sostanzialmente il bene era nella disponibilità del soggetto passivo.

È invece pacifico l'orientamento della Corte di Giustizia secondo il quale le nozioni di diritto civile degli Stati membri non possono determinare la spettanza della detrazione dell'IVA, trattandosi di un'imposta che deve essere applicata in maniera conforme in tutti gli Stati membri.

Per tale ragione, sebbene condivisibili nella conclusione, non sembrano “corrette” le argomentazioni fondate sul dato civilistico in ragione delle quali con la sentenza 9 maggio 2007, n. 10608 il Supremo Collegio, pronunciandosi sulla detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di un immobile da parte di un imprenditore in regime di comunione legale con il coniuge non imprenditore, riconosce al soggetto passivo il diritto a detrarre l'imposta a partire dal dato civilistico<sup>247</sup>.

---

<sup>245</sup> Cfr. Cass., 11 dicembre 2013, n. 27691, in *Giur. imp.*, 2014, 1.

<sup>246</sup> Invero, nel primo la società aveva provato il successivo impiego nell'attività d'impresa; nel secondo il contribuente aveva addotto l'effettivo conferimento nel patrimonio della società degli immobili ristrutturati, i quali peraltro antecedentemente l'inizio dei lavori erano stati detenuti in locazione dalla società.

<sup>247</sup> Cfr. Cass., 9 maggio 2007, n. 10608, in *Giur. imp.*, 2007, 3, con nota di CAPOZZI V..

In particolare in tale occasione i Massimi Giudici – nonostante l'espressa previsione di indetraibilità dell'imposta "relativa a beni immobili acquistati, ..., in comunione o in comproprietà" con soggetti non passivi d'imposta prevista dall'art. 19, secondo comma, lettera e-ter)<sup>248</sup> – ritengono legittima la detrazione in ragione dell'art. 178 del c.c. ai sensi del quale il "diritto sui beni utilizzati nell'esercizio dell'impresa si configura dunque come personale, e non come reale". Infatti detta disposizione, in deroga all'art. 177 c.c., prevede che i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio si considerano oggetto della comunione "solo se sussistono al momento dello scioglimento di questa" e non già al momento dell'acquisto dei beni medesimi.

Maggiormente attento agli aspetti sostanziali e, dunque, più aderente ai principi comunitari sembra invece essere l'approccio adottato dalla Corte nelle sentenze 20 marzo 2009, n. 6784<sup>249</sup> e 30 aprile 2009 n. 10079<sup>250</sup> aventi ad oggetto controversie sorte ancora una volta dal disconoscimento al soggetto passivo della detrazione per carenza della proprietà del bene.

In specie, con la prima la Corte – pronunciandosi sulla detraibilità integrale dell'imposta assolta da un imprenditore individuale sulle spese di ristrutturazione e di ampliamento di un immobile destinato ad attività alberghiera, posseduto in comproprietà con il coniuge non imprenditore – interpreta il dettato normativo "sulla scorta ... della vincolatività di quella (ndr giurisprudenza) comunitaria", ritenendo rilevante unicamente la destinazione del bene all'attività esercitata dal soggetto passivo. Nel caso l'amministrazione finanziaria aveva disconosciuto al contribuente ai sensi dell'art. 19, co. 2, lett. e-ter) del D.P.R. n. 633/72 la detrazione dell'IVA relativa alla "quota dei costi sostenuti per la parte di comproprietà del coniuge non imprenditore" in quanto "relativi alla proprietà di un soggetto estraneo all'impresa". La rettifica dell'ufficio è ritenuta illegittima dal Supremo Collegio non solo perché non era applicabile la citata lettera e-ter (trattandosi di spese di ristrutturazione e non di acquisto dell'immobile), ma soprattutto perché era stato accertato dal giudice di secondo grado che lo scopo perseguito con la realizzazione delle spese fosse stato quello di "migliorare la capacità ricettiva dell'azienda"; di talché era provato l' "uso del bene ... 'per le esigenze di un'attività economica' considerato dal giudice comunitario fonte del 'diritto ... di dedurre l'imposta versata a monte' ...".

---

<sup>248</sup> Tale disposizione era stata introdotta con il D.L. n. 417/91 ed è stata poi abrogata con il D.Lgs. n. 313/97.

<sup>249</sup> Cfr. Cass., 20 marzo 2009, n. 6784, in *Giur. imp.*, 2009, 2, con nota di BOLOGNA A..

<sup>250</sup> Cfr. Cass., 30 aprile 2009 n. 10079, in *Giur. imp.*, 2009, 2, nonché in *Corr. trib.*, 2009, 37, p. 3023 ss., con nota di FANELLI R..

Con la seconda sentenza la Cassazione riconosce all'affittuario di un fondo la detrazione (con le dichiarazioni IVA 2002 e 2003) dell'IVA pagata sulle spese per la ristrutturazione degli edifici rurali compresi nell'azienda agricola condotta in affitto e destinati all'attività di agriturismo sulla base di motivazioni che sembrano ricalcare il "criterio dell'impiego" elaborato in ambito comunitario<sup>251</sup>.

Invero, il Supremo Collegio – a differenza del Giudice di seconde cure – non fonda la propria decisione sulla legittimazione dell'affittuario a surrogarsi al proprietario e a procedere all'esecuzione dei miglioramenti dei fondi rustici in base alla L. n. 203 del 1992, artt. 16 e 23 ma sulla "natura" delle spese, che è tale da garantire il ribaltamento dell'IVA pagata a monte sul prezzo dei prodotti/servizi dell'impresa. La Corte ritiene infatti l'IVA sulle ristrutturazioni detraibile in quanto "Come ogni altro bene e servizio acquisito dall'imprenditore e strumentale alla predisposizione dell'offerta produttiva, le spese di miglioramento dei locali destinati all'agriturismo rientrano fra le spese generali che gli ospiti dell'azienda agraria compensano col prezzo del soggiorno", talché l'IVA "scaricata sulle ristrutturazioni è ... recuperata dal fisco sul fatturato dell'azienda agraria".

Sotto tale profilo detta sentenza sembra porsi in netta discontinuità con la giurisprudenza di legittimità, la quale, ove applica il criterio del "nesso immediato e diretto" di derivazione comunitaria, lo fa in maniera distorta, adottando nell'interpretazione del requisito dell'inerenza un approccio generalmente incentrato solo sulla verifica dell'esistenza di un rapporto di stretta strumentalità del bene alla specifica attività esercitata dal soggetto passivo se non a quella indicata nell'oggetto sociale<sup>252</sup>.

Occorre d'altra parte evidenziare che nel caso oggetto della decisione da ultimo citata le spese erano state sostenute in funzione dell'effettuazione di operazioni a valle riconducibili all'attività tipica del contribuente; talché la mancata effettuazione di detta indagine potrebbe essere dovuta alla peculiarità della fattispecie concreta, ove la natura delle spese era tale da garantire il ribaltamento del loro costo sul prezzo dei servizi prestati dall'imprenditore nell'ambito dell'attività da questi esercitata e dichiarata.

Anche nella sentenza 16 marzo 2007, n. 6194 il Supremo Collegio – chiamato a decidere sulla detraibilità dell'IVA relativa a prestazioni di servizi rese al soggetto passivo da società appartenenti al medesimo gruppo – richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'interpretazione dell'art. 17 della sesta Direttiva (ora art. 168 della Direttiva rifiuta),

---

<sup>251</sup> Cfr. Cass., 30 aprile 2009, n. 10079, citata.

<sup>252</sup> In tal senso v. anche la citata sentenza 23 maggio 2001, n. 7016.

evidenziando che ai fini della detrazione è necessario che i beni/servizi siano acquistati “in vista di operazioni soggette ad imposta”<sup>253</sup>.

In particolare ivi si afferma che la condizione dell’impiego degli acquisti in operazioni imponibili a valle è l’elemento che segna la differenza fra la nozione di inerenza ai fini della deducibilità dei costi ai sensi dell’art. 109 del Tuir (già art. 75 del Tuir) e quella ai fini della detrazione, atteso che nel sistema dell’Iva “non sussiste piena simmetria tra riconducibilità delle operazioni passive all’attività dell’impresa, secondo l’art. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, e diritto alla detrazione (art. 19 dello stesso decreto), per cui non appare pertinente una mera utilizzazione della disciplina vigente in tema di tassazione del reddito d’impresa (art. 75 del Tuir)”. In tal caso però l’Alto Consesso – laddove afferma che alla giurisprudenza comunitaria “si è puntualmente conformata la giurisprudenza di questa Corte” e all’uopo rinvia alle sentenze 26 marzo 2003 n. 4419<sup>254</sup> e 3 luglio 2003, n. 10491<sup>255</sup> – mostra di condividere la tesi ivi prospettata secondo la quale ai fini della detrazione è preliminarmente necessario che le operazioni a monte siano riconducibili all’oggetto dell’impresa. In altri termini secondo tale orientamento l’IVA sarebbe detraibile a condizione che i beni/servizi siano acquistati “in vista di operazioni soggette ad imposta” le quali devono rientrare nell’oggetto dell’attività esercitata.

In tale contesto particolare valore nomofilattico assume la sentenza 10 marzo 2010, n. 5753<sup>256</sup>.

In essa invero i Massimi Giudici – in ragione della giurisprudenza comunitaria secondo la quale “il diritto alla deduzione nasce ... nella misura in cui beni e servizi dell’impresa sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, prescindendosi dalla conformità o meno delle singole operazioni all’oggetto sociale” – per un verso superano la nozione di inerenza quale strumentalità del bene o servizio acquistato rispetto all’attività risultante dall’oggetto sociale, per altro verso, nel guardare all’attività esercitata in concreto dal soggetto passivo, sembrano attribuire decisivo rilievo al “ribaltamento” dell’imposta a valle.

---

<sup>253</sup> Cfr. Cass., 16 marzo 2007, n. 6194, in *Giur. imp.*, 2007, 2.

<sup>254</sup> Cfr. Cass., 26 marzo 2003 n. 4419, in *Giur. imp.*, 2003, 171, nonché in *GT- Riv. giur. trib.*, 2003, 11, p. 1066 ss., con commento di DEL VAGLIO M., *Sulla detraibilità dell’IVA per le prestazioni relative ad operazioni non soggette ad imposta*, nonché in *Foro it.*, 2003, 1, p. 3411 ss..

<sup>255</sup> Cfr. Cass., 3 luglio 2003, n. 10491, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 2, p. 1084 ss., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 1, p. 55 ss., con nota di GLENDI C..

<sup>256</sup> Cfr. Cass., 10 marzo 2010, n. 5753, in *Giur. imp.*, 2010, 2, con nota di PENNELLA N., nonché in *Corr. trib.*, 2010, 18, p. 1425 ss., con commento di BASILAVECCHIA M., *Detrazione IVA, inerenza “rinforzata” e diritto comunitario*.

Segnatamente nella fattispecie oggetto della decisione l'amministrazione aveva disconosciuto ad una società commerciale esercente secondo lo statuto l'attività di commercio di "motori marini" la detrazione dell'IVA in relazione ad un'imbarcazione da diporto, "acquistata nel 1992 e rivenduta nel 1997", sul presupposto che la commercializzazione del bene fosse stata estranea all'oggetto "dell'attività propria dell'impresa" indicata nello Statuto e che quindi non risultasse soddisfatta il requisito previsto dal secondo comma dell'art. 19 vigente *ratione temporis*, il quale subordinava per alcuni beni (fra i quali i natanti) la detrazione alla condizione che essi fossero "esclusivamente destinati ad essere utilizzati come strumentali nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa"<sup>257</sup>.

Detto recupero è considerato illegittimo dalla Cassazione, la quale anzitutto ritiene che la modifica del secondo comma dell'art. 19, adottata con D.L. 26 maggio 1978 "in quanto amplia la deroga delle esclusioni dal regime ordinario dell'IVA di beni non contemplati dalla legislazione previgente alla Direttiva, vada disapplicata" perché "viola l'art. 17, n. 6, par. 2 della Direttiva stessa" (c.d. clausola di *standstill*)<sup>258</sup>. In proposito, osserva la Corte, prima della introduzione della sesta Direttiva la possibilità di detrazione dell'IVA "subiva una limitazione soltanto in relazione al commercio di beni indicati nella tabella B (fra cui non erano ricompresi i natanti)" e non risulta essere stata chiesta e ottenuta alcuna autorizzazione all'introduzione di nuove deroghe né all'ampliamento di quelle esistenti.

Sebbene tale argomentazione avesse potuto essere sufficiente a far

---

<sup>257</sup> Il riferimento è al testo risultante dalle modifiche apportate con il D.L. 26 maggio 1978, convertito dalla L. n. 388/78.

<sup>258</sup> Le limitazioni al diritto alla detrazione di cui all'art. 176 della Direttiva sono commentate da SWINKELS J. J. P., *Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT*, cit., p. 111 ss., spec. 113, il quale ritiene che la causa dell'introduzione della disposizione secondo cui gli Stati membri sono autorizzati "to retain, as a transitional measure, all the exclusions provided for under their national laws when the Sixth Directive came into force" dovrebbe attribuirsi a "the inability of the Council to agree on the exclusions proposed by the Commission other than expenditure which is not strictly business expenditure, such as that on luxuries, amusements or entertainment" e, pertanto ritiene che "it seemed logical that the transitional measure was limited to all expenditure that, although incurred in the ordinary course of business, contained at least an element of final or private consumption". Secondo l'autore, sulla scorta delle argomentazioni fornite dalla Corte nel caso C-40/00, "it follows that the transitional rule laid down by Art. 17(6) of the Sixth Directive is a standstill provision, which means that, after the Sixth Directive has come into force, Member States may lawfully amend the scope of their national exclusions of expenses from the right to deduct, provided that those amendments are in convergence with the general system of the VAT Directive, not in the opposite direction".

dichiarare illegittimo il disconoscimento della detrazione, il Supremo Collegio aggiunge che “il riferimento all’attività ‘propria’ dell’impresa contenuto nella normativa nazionale sembra contrastare con l’ampia nozione di ‘impresa’ enucleata dalla giurisprudenza comunitaria” secondo la quale il diritto a deduzione nasce “nella misura in cui beni e servizi dell’impresa sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, prescindendosi dalla conformità o meno delle singole operazioni all’oggetto sociale”.

È questo l’aspetto che più rileva ai fini dell’indagine in esame.

Da tale affermazioni sembra invero emergere “l’esigenza di aperture non formalistiche nella individuazione della nozione di oggetto dell’attività propria dell’impresa” <sup>259</sup> e, ad avviso di chi scrive, *a fortiori* nell’individuazione del significato del sintagma “in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell’esercizio dell’attività d’impresa, arte o professione” e, dunque, delle condizioni per la spettanza della detrazione nelle ipotesi “ordinarie” per le quali non è prevista la c.d. inerenza rafforzata.

Sulla base di tale assunto, infatti, il Supremo Collegio giunge alla conclusione che “nel caso in esame accertato, in punto di fatto, che la licenza comunale di vendita di cui la contribuente usufruisce riguardava ‘auto, moto, cicli e motonautica’, ... l’asserito riferimento, contenuto nello Statuto, al commercio dei soli motori marini, e non di interi scafi” non può “limitare la portata dell’operazione commerciale posta in essere dalla C.F., e quindi il diritto alla detrazione dell’imposta”.

Questo orientamento tuttavia non ha avuto un seguito univoco.

Oltre alle pressoché coeve sentenze 12 gennaio 2010, n. 281, 17 febbraio 2010, n. 3706 e n. 3707 e a quelle 14 gennaio 2011, n. 805 e n. 806, occorre dare conto delle sentenze 14 novembre 2012, n. 19865 e 13 dicembre 2013, n. 27908.

Nella prima il Supremo Collegio si pronuncia sul diritto di una società di servizi di telecomunicazione a detrarre l’IVA assolta sui canoni di locazione di un immobile a uso foresteria destinato ai dipendenti di un’altra società, la quale è al contempo fornitrice e cliente della prima società contribuente<sup>260</sup>.

In tale occasione i Massimi Giudici ribadiscono la tesi secondo la quale “l’inerenza, che traduce l’appena riferito concetto (ndr quello previsto dall’art. 19 del D.P.R. n. 633/72) il quale esige che rispetto all’IVA sulle

---

<sup>259</sup> Così BASILAVECCHIA M., *Detrazione IVA, inerenza “rinforzata” e diritto comunitario*, cit., p. 1254.

<sup>260</sup> Così Cass., 14 novembre 2012, n. 19865, in *Giur. imp.*, 2012, 4, con nota di CAPOZZI V..



operazioni attive resti detraibile esclusivamente l'imposta relativa all'acquisto di beni necessari per l'esercizio vero e proprio dell'impresa ...., effettivamente destinati, cioè, dall'imprenditore alla realizzazione degli scopi produttivi programmati”<sup>261</sup>. Pertanto, prosegue la Corte, “il mentovato requisito della “inerenza” all'esercizio dell'impresa deve essere identificato non già da un generico riferimento a futuri proficui rapporti d'affari, come fatto nella specie dalla commissione regionale, sebbene sulla base del raffronto tra l'operazione passiva e quelle attive, dovendo risultare assolta la prova – a onere dell'imprenditore – della strumentalità della prima rispetto alle seconde”.

Sebbene nel riferimento al “raffronto tra l'operazione passiva e quelle attive” sembra possa leggersi un avvicinamento della Corte al criterio comunitario del nesso immediato e diretto, il Supremo Collegio lo intende e lo applica secondo un'accezione assai restrittiva di “necessità” del bene o servizio acquistato rispetto all' “esercizio vero e proprio dell'impresa”, pervenendo a risultati non conformi al principio di neutralità che la Corte di Giustizia mira a tutelare, salvo i casi di frode o abuso.

Nel caso in esame inoltre è errata la censura da parte della Corte della sentenza di appello nella parte di cui si ritenevano i costi inerenti “anche in una prospettiva futura” in vista cioè del “successivo svolgimento” da parte della società contribuente di servizi di telecomunicazione in favore dell'altra società<sup>262</sup>. È noto infatti che il diritto a detrazione, essendo “immediato”, va garantito anche per le operazioni a monte prodromiche le quali non generano subito operazioni a valle imponibili, cioè per le spese che sono destinate a generare in futuro operazioni imponibili.

Diversa è la fattispecie oggetto della citata sentenza 13 dicembre 2013, n. 27908, nella quale la Corte è chiamata a decidere della detraibilità dell'imposta assolta per la ristrutturazione di immobili, di proprietà del soggetto passivo ma, a dire dell'Ufficio, non strumentali all'attività da questi svolta<sup>263</sup>.

---

<sup>261</sup> Detta pronuncia aderisce pertanto all'orientamento più restrittivo espresso dalla Cassazione nelle sentenze: 17 febbraio 2010, n. 3706, in *CED Cass.*, 2010; 17 febbraio 2006, n. 3518, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 3, 2, p. 705 ss.; 9 aprile 2003, n. 5599, in *Boll. trib.*, 2003, 2, p. 1587 ss.; 24 febbraio 2001, n. 2729, in *Mass. giur. it.*, 2001; 20 giugno 2000, n. 457, in *Corr. giur.*, 2000, 8, p. 2000 ss.; 10 aprile 1999, n. 236, in *Mass. giur. it.*, 1999.

<sup>262</sup> In tal senso v. anche CAPOZZI V., nota a Cass., 14 novembre 2012, n. 19865, citata.

<sup>263</sup> Cfr. Cass., 13 dicembre 2013, n. 27908, in *Giur. imp.*, 2013, 6. Nel caso si trattava di una società dedita alla gestione di un supermercato, la quale aveva ristrutturato un immobile adiacente al supermercato per ricavarne alloggi da destinare ai dipendenti ed aveva locato due dei dodici miniappartamenti realizzati a dei suoi dipendenti.

In tale occasione la Corte – nel richiamare il principio secondo il quale l'art. 19 non introduce alcuna deroga “ai comuni criteri in tema di onere della prova”, lasciando la dimostrazione della inerenza o strumentalità a carico del contribuente – con riferimento alle spese di ristrutturazione di un immobile osserva che “la compatibilità con l'oggetto sociale di spese relative alla compravendita e/o alla ristrutturazione di immobili costituisce ... rispetto alla detraibilità del tributo assolto sulle operazioni passive, elemento puramente indiziario della loro inerenza”, elemento che deve, pertanto, essere “valutato dal giudice unitamente alle altre circostanze idonee a formarne il convincimento circa l'effettiva inerenza delle medesime operazioni passive all'espletamento della progettata attività imprenditoriale... ”.

Sembra dunque che la Corte – piuttosto che guardare all'impiego del bene in operazioni a valle che danno diritto a detrazione – continui a incentrare il giudizio di inerenza sulla coerenza dell'operazione a monte con la “tipica” attività svolta dal soggetto passivo, sebbene poi nel caso, per quanto è dato comprendere, essa sia individuata non in quella prevista dall'oggetto sociale ma in quella effettivamente espletata. Sembra cioè che per la Corte il requisito dell'inerenza non possa dirsi soddisfatto allorché una data attività (nel caso quella “immobiliare” cioè di acquisto o ristrutturazione e successiva vendita o locazione) sia indicata nell'oggetto sociale, in quanto è altresì necessario che essa costituisca quella effettivamente svolta.

Invero, nel caso l'Alto Consesso ritiene “del tutto insufficienti ad integrare la corretta applicazione delle disposizioni” gli elementi addotti dalla società per provare l'inerenza delle spese, ovvero l'adiacenza dell'immobile alla sede dell'attività e l'avvenuta locazione di due unità a dipendenti della società. In particolare secondo la Corte “la circostanza che due di dette unità fossero statelocate.... – in difetto di elementi di prova circa l'applicazione agli stessi di un canone agevolato, ovvero in ordine alla carenza di alloggi che rendesse impossibile reperire il reclutamento di personale al fine dell'esercizio dell'attività di impresa – non può che apparire del tutto causale”.

Sulla base di tale motivazione la Corte cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito afferma l'indetraibilità dell'IVA assolta su dette spese di ristrutturazione, senza preoccuparsi di verificare se a fronte delle spese di ristrutturazione sostenute la società abbia o no realizzato operazioni soggette ad imposta che danno diritto a detrazione. Dalle argomentazioni della Corte risulta però confermata la tesi secondo la quale è detraibile l'IVA sulle operazioni a monte le quali, direttamente o anche indirettamente (come accade nell'ipotesi di spese generali), sono “necessarie” per

l'espletamento della progettata attività imprenditoriale.

*3.1.1 L'indetraibilità dell'imposta sulle operazioni a monte impiegate esclusivamente per effettuare operazioni non assoggettate ad IVA*

Con riferimento alle condizioni sostanziali per la spettanza della detrazione occorre inoltre dare conto dell'orientamento giurisprudenziale relativo alla (in)detraibilità dell'imposta su beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare operazioni detassate, intendendo per tali sia quelle esenti sia quelle escluse.

In specie la regola prevista dal secondo comma dell'art. 19 sulla indetraibilità dell'imposta "relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta", diverse da quelle indicate al successivo terzo comma, è stata espressamente introdotta nell'ordinamento nazionale solo a partire dal 1998 per effetto della novella di cui al D.Lgs. n. 313/97<sup>264</sup>.

Antecedente a dette modifiche l'art. 19 prevedeva il diritto a detrarre l'imposta in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte, o professione, senza porre espressamente quale condizione per la detrazione la destinazione dell'acquisto all'effettuazione di operazioni soggette all'imposta.

In ragione della suddetta formulazione dell'art. 19 – e sebbene la prassi ritenesse sussistente il "principio generale della indetraibilità della imposta assolta sugli acquisti dei beni e servizi che risultino utilizzati esclusivamente nella effettuazione di operazioni esenti"<sup>265</sup> – nella giurisprudenza di merito

---

<sup>264</sup> Sul significato della disposizione di cui all'art. 19, co. 2, del D.P.R. n. 633/72 v. STEVANATO D., *La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. 313/97*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 939 ss., spec. p. 950 secondo il quale deve intendersi che il legislatore "non abbia inteso discostarsi dall'idea della destinazione (anche prospettica) dell'acquisto ad una determinata operazione attiva, anche nell'ipotesi di acquisto di beni a destinazione promiss

cua". Di diverso avviso sembra essere autorevole dottrina - SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, cit., p. 1071 la quale sottolinea la "divergenza dell'art. 19 comma 2 dalla corrispondente disposizione comunitaria" soprattutto in ragione del fatto che "nell'art. 19 l'indetraibilità non è collegata all'utilizzo dell'acquisto per operazioni esenti o non soggette ad imposta, bensì alla *afferenza* dell'acquisto medesimo a tali operazioni"; con la conseguenza che "... la mera riferibilità dell'acquisto alle operazioni di cui si tratta può precludere fin dall'origine la detrazione dell'imposta, indipendentemente dall'utilizzo del bene o del servizio acquistato per l'effettuazione di tali operazioni".

<sup>265</sup> Così Circ. Dir. TT.AA., 3 agosto 1979, n. 25.

si era fatta strada un'interpretazione del dato normativo secondo la quale l'imposta sugli acquisti riconducibili all'attività del soggetto passivo sarebbe stata detraibile anche qualora i beni o i servizi fossero stati impiegati per l'effettuazione di operazioni a valle detassate.

Detto orientamento è stato censurato da diverse pronunce di legittimità, con le quali è stata confermata l'illegittimità della detrazione dell'imposta sugli acquisti afferenti esclusivamente operazioni esenti o non assoggettate ad IVA.

In particolare in merito a tale questione la Corte di Cassazione afferma il principio secondo il quale non è ammessa la detrazione dell'imposta pagata "a monte" per l'acquisto o l'importazione di beni, o per conseguire la prestazione di servizi afferenti al successivo compimento di operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta, in quanto ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72 ai fini della detrazione non è sufficiente che le dette operazioni attengano all'oggetto dell'impresa ma è necessario un *quid pluris* cioè che esse siano, a loro volta, assoggettabili all'IVA<sup>266</sup>.

Il Supremo Collegio giunge a tale conclusione: - talvolta, disapplicando il precedente testo dell'art. 19 e pronunciandosi per l'immediata applicabilità dell'art. 17, n. 1 e n. 2, della sesta Direttiva<sup>267</sup>; - talaltra, ponendo l'accento sul testo della direttiva al fine di desumerne la corretta chiave interpretativa della normativa interna<sup>268</sup>; - talaltra ancora, applicando retroattivamente la formulazione del secondo comma dell'art. 19 introdotta dal D.Lgs. n. 313/97, come se questa disposizione avesse natura interpretativa<sup>269</sup>.

### 3.1.2 Indetraibilità dell'iva afferente operazioni esenti

Segnatamente nelle sentenze 3 maggio 2002, n. 6352 e 26 marzo 2003, n. 4419 la Corte – chiamata a decidere su controversie relative ad annualità antecedenti al 1998 ossia all'entrata in vigore della novella di cui al D.Lgs. n.

---

<sup>266</sup> *Ex multis* v. Cass., 3 maggio 2002, n. 6352, in *Giur. imp.*, 2002, 1; Id., 3 luglio 2003, n. 10491, cit.; Id. 5 giugno 2003, n. 8959, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p. 1590 ss.; Id., 26 marzo 2003, n. 4419, cit.; Id., 2 dicembre 2005, n. 26290, in *Giur. imp.*, 2005, 6; Id., 29 agosto 2007, n. 18219, in *Giur. imp.*, 2007, 5, nonché in *GT- Riv. giur. trib.*, 1, 2008, p. 51 ss., con commento di BASILAVECCHIA M., *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*.

<sup>267</sup> Così Cass., 3 luglio 2003, n. 10491, cit., ove si afferma che "è il suo contenuto precettivo a regolare l'esercizio del diritto di detrazione, e non l'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972".

<sup>268</sup> Cfr. Cass., 29 agosto 2007, n. 18219, citata.

<sup>269</sup> Cfr. Cass., 26 marzo 2003, n. 4419, citata.

313/97 – afferma il principio secondo il quale sia la previsione di cui al secondo comma dell'art. 19 introdotta con detto decreto sia la disciplina comunitaria conducono ad escludere, in armonia con il principio di neutralità dell'imposta, il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati in relazione ad operazioni a valle le quali, “pur rientrando ... nell'oggetto dell'impresa”, non sono assoggettate ad IVA.

Per la Corte infatti, da una parte, “non è ammessa in ogni caso la detrazione dell'imposta pagata a monte per l'acquisto o importazione di beni, o per la prestazione di servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta (art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633/1972)”<sup>270</sup>, dall'altra, secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia ai fini della detrazione è necessario “un nesso diretto ed immediato tra beni e servizi acquistati e operazioni a valle compiute dal soggetto passivo, che conferiscono diritto a detrazione in quanto soggette ad imposta”<sup>271</sup>.

Sulla base di detto principio i Massimi Giudici:

- nella sentenza 3 maggio 2002, n. 6352 – dopo avere appurato che le cessioni di giornali e di libri erano espressamente equiparate “alle operazioni non imponibili” ex art. 74, co. 2, del D.P.R. n. 633/72 (nel testo applicabile *ratione temporis*) – dichiarano legittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio (per l'anno d'imposta 1992) aveva disconosciuto interamente la detrazione dell'IVA relativa ai servizi di trasporto (specificamente e direttamente afferenti alle cessioni di giornali e di libri) ed aveva considerato detraibile secondo il criterio del pro rata l'IVA sulle spese generali;

- nella sentenza 26 marzo 2003, n. 4419 ritengono legittimo il disconoscimento del diritto di detrazione dell'Iva “pagata per operazioni a monte relative al compimento di operazioni di mediazione internazionale”, le quali “pur rientrando ... nell'oggetto dell'impresa” non erano assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 9, n. 7, D.P.R. n. 633/1972. In quest'ultima pronuncia è inoltre precisata l'irrilevanza ai fini della detrazione dell’“addebito dell'imposta in fattura”, stante che non sussiste “una piena simmetria tra obbligo del pagamento dell'imposta per il fatto che la stessa sia stata addebitata in fattura e diritto alla detrazione.”<sup>272</sup>.

Con riferimento a dette decisioni occorre osservare che desta qualche perplessità il richiamo *tout court* alla previsione di indetraibilità dell'imposta

---

<sup>270</sup> Cfr. Cass., 26 marzo 2003, n. 4419, citata.

<sup>271</sup> Cfr. Cass., 3 maggio 2002, n. 6352, cit.; Id., 26 marzo 2003, n. 4419, citata.

<sup>272</sup> Così Cass., 26 marzo 2003, n. 4419, cit., la quale sul punto rinvia alla sentenza della Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *G.H. BV* contro *S. v. F.*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1989, p. 4227 ss..

sui beni e sui servizi afferenti operazioni esenti di cui al secondo comma dell'art. 19 introdotto con il D.Lgs. n. 313/97, stante che in entrambi i casi la detrazione oggetto del recupero era stata esercitata in periodi di imposta antecedenti all'entrata in vigore di detta disposizione (in particolare, nella sentenza n. 6352/2002 si trattava dell'anno 1992 ed in quella n. 4419/2003 degli anni dal 1990 al 1993). Invero, "... anche volendo abbracciare la tesi della valenza meramente interpretativa dell'art. 19 (ndr come novellato dal D.Lgs. n. 317/97)", i Giudici di legittimità avrebbero almeno dovuto esplicitare tale ragionamento<sup>273</sup>.

Detto argomento, peraltro, risulta "ultroneo", in quanto – come affermato dalla stessa giurisprudenza di legittimità – il principio dell'interpretazione conforme impone ai Giudici di interpretare le disposizioni nazionali alla luce della Direttiva e di tenere conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha sempre dichiarato che in linea di principio ai fini della spettanza della detrazione occorre che le operazioni a monte presentino un nesso immediato e diretto con operazioni a valle imponibili.

Articolate e puntuali sono le argomentazioni sulla base delle quali la Corte nella sentenza 29 agosto 2007, n. 18219 dichiara legittimo il disconoscimento del diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti ad una società la quale nei periodi d'imposta accertati (1992-1994) aveva effettuato esclusivamente operazioni non assoggettate ad Iva<sup>274</sup>.

Segnatamente in detta pronuncia il Supremo Collegio rigetta la "singolare tesi" del contribuente ("convalidata in entrambi i gradi dai giudici del merito"), secondo la quale, poiché la direttiva comunitaria non attuata nell'ordinamento nazionale non può essere applicata *in malam partem*, "la disposizione dell'art. 17 della sesta Direttiva sarebbe opponibile al contribuente solo a partire dal 1 gennaio 1998, cioè dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 313 del 1997 ... che ne avrebbe recepito il contenuto riformulando il testo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19".

Secondo la Cassazione infatti il principio del legittimo affidamento "va

---

<sup>273</sup> In tal senso v. DEL VAGLIO M., *Sulla detraibilità dell'IVA per le prestazioni relative ad operazioni non soggette ad imposta*, cit., p. 1065, il quale osserva che "Invece, dalla lettura della sentenza commentata nulla di tutto ciò trapela. Anzi, i giudici della S.C. si sono limitati a non ammettere la detrazione in forza di una norma (il comma secondo dell'art. 19, D.P.R. n. 633/1972) "inesistente" al tempo in cui si riferivano i comportamenti contestati".

<sup>274</sup> Nel caso si trattava di una società finanziaria alla quale è disconosciuta la detrazione dell'IVA sui servizi di consulenza e prestazioni contabili, poiché negli anni essa aveva realizzato solo cessioni a società estere di partecipazioni azionarie, non assoggettate ad imposta per carenza del requisito della territorialità dell'IVA.

contemperato” con quello dell’interpretazione conforme, “il quale obbliga il giudice nazionale ad interpretare comunque il proprio diritto interno alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde cercare di conseguire il risultato utile contemplato dall’art. 249, comma 3 del Trattato (*ex multis* Corte di Giustizia ord., 17 ottobre 2003, C-35/02, *Markus Vogel*) ...”. Il criterio dell’interpretazione conforme, prosegue il Supremo Collegio, “coinvolge ... la direttiva in quanto tale ... indipendentemente dall’effetto che produce e dal soggetto nei confronti del quale si fa valere rappresentando l’enunciato principio uno degli aspetti (se non il fondamentale) della supremazia del diritto comunitario nel suo impatto con l’ordinamento nazionale”.

Sulla base di quest’ultimo principio la Corte interpreta, dunque, il primo comma dell’art. 19, affermando anzitutto che “la regola escludente la detrazione era già desumibile nel testo originario del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, nel quale sono messe in correlazione l’imposta relativa alle operazioni effettuate e l’imposta scontata a titolo di rivalsa ‘in relazione ai beni e servizi acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione’, essendo evidente che le ‘operazioni effettuate’, visto che danno luogo ad un’ ‘imposta relativa’, sono operazioni soggette al tributo mentre gli acquisti compiuti ‘nell’esercizio dell’impresa, arte o professione’ sono solo gli acquisti riferibili all’insieme di quelle operazioni.”. Con la conseguenza che anche prima della novella di cui al D.Lgs. n. 313 del 1997, non potevano “sorgere incertezze sulla impossibilità di detrarre l’Iva scontata su acquisti non finalizzati ad operazioni imponibili”.

Nell’argomentare della sentenza “decisivo” è poi il rilievo secondo il quale “il portato della giurisprudenza comunitaria ... aveva sempre interpretato il disposto della 6<sup>a</sup> direttiva in linea con quanto poi è stato recepito dal legislatore italiano che ha meglio specificato e dettagliato il dettato della norma nazionale”<sup>275</sup>; ragion per cui, avendo le sentenze pregiudiziali di interpretazione efficacia *erga omnes*, tale giurisprudenza non può essere ignorata e disattesa né dal giudice né dal contribuente.

È dunque alla luce del criterio dell’interpretazione conforme e dell’efficacia delle sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia che la Suprema Corte afferma, conformemente al proprio orientamento, che ai fini della detrazione le operazioni a monte devono essere afferenti ad operazioni che attengano all’oggetto dell’impresa e che siano assoggettate ad Iva.

Dalla sentenza, come rilevato da autorevole dottrina, emerge un quadro

---

<sup>275</sup> V. Cass., 29 agosto 2007, n. 18219 la quale rinvia a Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-110/98, *Midland Bank Invest*, citata.

nel quale l'ordinamento interno appare "pervaso dall'influenza comunitaria, non solo attraverso l'evidente effetto conformativo attribuibile alle direttive, ma anche e soprattutto attraverso il vincolo che l'attività giurisdizionale nazionale subisce da parte della giurisprudenza europea"<sup>276</sup>.

Pertanto, se da una parte le direttive inattuati non godono di efficacia diretta nei rapporti orizzontali e non possono essere invocate contro un singolo<sup>277</sup>, dall'altra non sembra che possa dubitarsi dell'obbligo dei giudici nazionali di adottare un'interpretazione conforme al diritto comunitario. Con la conseguenza che, nell'ipotesi in cui una normativa nazionale non sia tempestivamente adeguata alla disciplina comunitaria, "la linea di equilibrio tra esigenza di tutela dell'affidamento e riconoscimento della prevalenza del

---

<sup>276</sup> Così M. BASILAVECCHIA, *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, cit., p. 46. Ritene che il contributo probabilmente più rilevante offerto dalla giurisprudenza comunitaria allo sviluppo del processo d'integrazione comunitario sia consistito "nella individuazione e poi nella valorizzazione del principio dell'efficacia diretta del diritto comunitario a partire dalla storica sentenza sul caso *Gend & Loss*" L. DANIELE, *Cenni sul contributo della giurisprudenza allo sviluppo del processo d'interazione europea*, in *Il processo d'integrazione europea: un bilancio 50 anni dopo i Trattati di Roma*, a cura di A. Tizzano, Torino, 2008, p. 21 ss., in particolare pp. 28-29. Secondo l'A. il principio ha significato riconoscere ai cittadini "la titolarità di diritti e obblighi direttamente derivanti dalle norme comunitarie ..."; con la conseguenza che "l'interesse a che tali norme vengano rispettate e correttamente applicate è divenuto un interesse, per così dire, "diffuso" e non accentrato nelle mani di soggetti istituzionali (appunto le istituzioni comunitarie e gli Stati membri), i quali possono avere i motivi più disparati per non intervenire affatto o per farlo con insufficiente energia.". L'A. sottolinea, inoltre, che – sebbene il principio dell'efficacia diretta, come affermato da AMADEO S. (*Norme comunitarie, opposizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002, pp. 3 e ss.) non "rappresenti una vera e propria scoperta della Corte e dunque una novità assoluta" – "l'applicazione che di questo principio ha fatto la Corte con riferimento al diritto comunitario ha superato qualsiasi aspettativa". In specie con l'evolversi della giurisprudenza prima non solo "sono state considerate direttamente efficaci praticamente tutte le disposizioni del trattato", ma successivamente il detto principio "è stato esteso anche ad atti come le direttive", oltre che ai regolamenti, ed infine "di fronte a direttive non direttamente efficaci" la giurisprudenza ha trovato "delle alternative utilizzabili ... *omissis* ...: da un lato, l'obbligo di interpretazione conforme ....sentenza sul caso *Pupino*; dall'altro il diritto ad ottenere il risarcimento del danno causato da mancata attuazione di una direttiva affermato nella ...sentenza sul caso *Francovich*." Da ultimo, con la sentenza sul caso *Mangold* la Corte sembra avere ammesso l'efficacia diretta degli stessi principi generali del diritto comunitario (nella specie quello di non discriminazione)".

<sup>277</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 26 febbraio 1986, C-152/84, *Marshall*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1986, p. 723 ss..



diritto comunitario” risulta del tutto “sbilanciata in favore del secondo”<sup>278</sup>..

Quanto all'efficacia *erga omnes* delle sentenze pregiudiziali della Corte, la natura “in senso lato vincolante” della giurisprudenza della Corte di giustizia deriva – come è stato osservato – dalla peculiarità dell'ordinamento comunitario, il quale “si pone come ordinamento assolutamente nuovo ed originale rispetto alle esigenze di aggregazione federale finora conosciute” caratterizzato dalla “mancanza di una rigida separazione dei poteri tra l'organo esecutivo, legislativo e giurisdizionale”<sup>279</sup>.

L'interpretazione dell'art. 19 fin qui prospettata (che nega la detrazione dell'imposta afferente operazioni esenti) è posta a fondamento anche della

---

<sup>278</sup> Cfr. BASILAVECCHIA M., *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, cit., p. 51. Secondo l'A. tuttavia la tutela dell'affidamento “può forse prevalere ... quando la normativa comunitaria crea obblighi puntuali in capo al contribuente, dei quali non rechi traccia la normativa di diritto interno. ... . In tale ipotesi, ..., l'obbligo (con la correlativa responsabilità) non sorge in capo al destinatario della norma comunitaria, perché eliso dalla permanenza della normativa interna che non lo riproduca”. Nel caso in questione, però, “la tutela dell'affidamento diventa recessiva, nella misura in cui essa si riferisce alle condizioni di esercizio di un diritto, le quali dovrebbero imporre in capo al beneficiario un onere di diligenza e di preventiva verifica della conformità comunitaria delle disposizioni che fondano il suo diritto”. Sul tema v. BARATTA R., *Il “telos” dell'interpretazione conforme all’”acquis” dell'Unione*, cit., p. 28 ss..

<sup>279</sup> Cfr. D'ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto comunitario*, Milano, 2013, p. 13. Sul punto l'A. ricorda peraltro che “... la nostra giurisprudenza Costituzionale, nel riconoscere il primato del diritto comunitario, riconosce tale superiorità delle norme di diritto comunitario ‘così come interpretate dalla Corte di giustizia’. Ciò vuol dire senza dubbio che la *primauté* della normazione comunitaria è da intendersi con riferimento al significato che le disposizioni ricevono dalla Corte comunitaria”. Sul tema v. anche NUCERA V., *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, cit., pp. 111-185, spec. p. 147 e p. 153. In particolare l'A., “in assenza di norme *ad hoc* in punto di efficacia”, ricostruisce “questo profilo guardando al complesso delle fonti, dei principi e delle caratteristiche che descrivono le pronunce interpretative”, *id est* all'organo da cui provengono, al loro oggetto, e al procedimento da cui traggono origine. L'indagine condotta su tali elementi porta l'A. a concludere nel senso che “non si possa negare alle deliberazioni interpretative un effetto che trascende il caso a quo: le loro forza non si esaurisce all'interno di quest'ultimo, ma si apprezza in termini decisamente più ampi, cioè nei confronti di tutti gli altri giudici dell'Unione e, mediamente verso tutti i soggetti che ne fanno parte. Per definire tale forza, si può parlare di ‘effetto di precedente’ o semplicemente di ‘precedente’, ... , purché si abbia presente che tale lemma assume, qui, un'accezione autonoma rispetto al suo immediate ‘referente’ inglese. In particolare analogamente a quest'ultimo le sentenze della Corte di Giustizia hanno carattere ‘vincolante’ tale da imporsi sia a livello di Corte di Giustizia, sia a livello di Tribunali nazionali e così da assurgere a regola *iuris* per la soluzione di casi identici o analoghi”.

sentenza 8 giugno 2011, n. 12444 con la quale il Supremo Collegio si pronuncia sulla legittimità di un diniego di rimborso IVA adottato dall'Agenzia in ragione della natura a suo dire esente dell'attività svolta dal contribuente<sup>280</sup>.

Nel caso sottoposto all'attenzione della Corte l'amministrazione finanziaria aveva negato ad una società di assicurazione posta in liquidazione coatta amministrativa il rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti (negli anni d'imposta 1995 e 1996), adducendo che "l'attività svolta dalla società contribuente, per conto della CONSAP, con riferimento alla liquidazione dei sinistri, vada qualificata assicurativa e quindi rientri nel regime di esenzione IVA di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, con la conseguente indetraibilità dell'IVA sugli acquisti ex art. 19 del medesimo D.P.R."

Tale tesi, già censurata dai Giudici di merito, è ritenuta infondata dalla Cassazione secondo la quale "l'attività del Commissario Liquidatore, per la liquidazione delle attività e dei rapporti di una società sottoposta alla procedura di liquidazione coatta amministrativa" non può farsi rientrare "neppure limitatamente all'attività espletata per conto del Fondo gestito dalla Consap, nella previsione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 2, la quale facendo riferimento ad 'operazioni di assicurazioni, di riassicurazioni e di vitalizio', si riferisce, con tutta evidenza, all'attività imprenditoriale che trova regolamentazione nell'art. 1882 c.c. e segg., ed in numerose altre disposizioni di legge, e non anche all'attività liquidatoria di che trattasi".

Segnatamente secondo la Corte l'applicazione della esenzione va nel caso esclusa per due ordini di ragioni ed in specie sia perché "l'attività di liquidazione delle procedure concorsuali (...) non risulta prevista, né ai sensi dell'art. 10 citato ... né di altra norma, tra quelle esenti...", sia perché, essendo state revocate le autorizzazioni abilitative all'esercizio dell'attività assicurativa, l'attività "espletata per incarico della CONSAP" non avrebbe "natura assicurativa e carattere imprenditoriale" ma di mera liquidazione priva del carattere imprenditoriale.

Sulla base di tali argomentazioni la Corte giunge alla conclusione che all'attività *de qua* non è "applicabile il regime di esenzione previsto dalla citata disposizione, bensì l'ordinario regime impositivo, che consente la detraibilità dell'IVA" e che nel caso il diniego di rimborso è illegittimo.

Nessuna attenzione è tuttavia posta al regime IVA effettivamente applicato alle operazioni effettuate nel corso della liquidazione, se cioè esse sono state di fatto assoggettate ad IVA; con la conseguenza che sotto tale profilo non è dato comprendere se l'affermato diritto a detrarre l'imposta sia

---

<sup>280</sup> Cfr. Cass., 8 giugno 2011, n. 12444, in *Giur. imp.*, nonché in *Corr. trib.*, 2011, 29, p. 2360 ss., con commento di CENTORE P., *Il profilo soggettivo nelle operazioni esenti da IVA*.

rispettoso del principio secondo cui la detrazione è ammessa laddove vi sia ribaltamento a valle di operazioni imponibili<sup>281</sup>.

Peculiare è la questione affrontata con la sentenza delle Sezioni Unite 13 gennaio 2010, n. 355<sup>282</sup> nonché con quelle 17 aprile 2009, n. 9108<sup>283</sup>, 30 aprile 2009, n. 10136<sup>284</sup> e 25 febbraio 2011, n. 4628<sup>285</sup>, 26 ottobre 2012, n. 18425<sup>286</sup>, ove la Corte si pronuncia sulla legittimità del diniego di rimborso dell'IVA (su tutte le operazioni a monte) chiesto da soggetti passivi i quali, svolgendo esclusivamente attività esenti da Iva (professioni sanitarie e/o prestazioni di ricovero e cura), ritenevano che sui loro acquisti non avrebbe dovuto essere applicata l'imposta *ex art. 13, parte B, lett. c)* della sesta Direttiva<sup>287</sup>. Tale disposizione prevede che “Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, (...) c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo ... ove questi non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto a deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6”.

La questione ha origine dall'errata interpretazione della sentenza 25 giugno 1997 con la quale la Corte di Giustizia dichiarava che “la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio ..., per avere istituito e mantenuto in vigore una normativa che non esenta dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni che erano destinati esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o in altro modo esclusi dal diritto a detrazione.”<sup>288</sup>.

---

<sup>281</sup> In tal senso v. anche CENTORE P., *Il profilo soggettivo nelle operazioni esenti da Iva*, cit., pp. 2364-2365. L'A. dubita peraltro “della coerenza del risultato giurisprudenziale offerto, cioè, la conferma del diritto di rimborso, rispetto al dato comunitario”, in quanto “non è lo stato di liquidazione che fa venir meno la natura economica dell'attività esercitata e non è l'assenza di autorizzazione statuale che impedisce il riconoscimento dell'attività di assicurazione, ...”.

<sup>282</sup> Cfr. Cass. Civ., SS.UU., 13 gennaio 2010, n. 355, in *Giur. imp.*, 2010, 2, con nota di PENNELLA N..

<sup>283</sup> Cfr. Cass., 17 aprile 2009, n. 9108, in *Giur. imp.*, 2009, 3, con nota di BOLOGNA A..

<sup>284</sup> Cfr. Cass. Civ., SS.UU., 30 aprile 2009, n. 10136 in *Giur. imp.*, con nota di V. CAPOZZI V..

<sup>285</sup> Cfr. Cass. Civ., SS.UU., 25 febbraio 2011, n. 4628 in *Giur. imp.*, 2011, 2, con nota di BOLOGNA A..

<sup>286</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 26 ottobre 2012, n. 18425, in *Giur. imp.*, 2012, 4.

<sup>287</sup> V. art. 136 della Direttiva rifiuta.

<sup>288</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25 giugno 1997, causa C-45/95, *Commissione contro Italia*, § 22, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1997, I, p. 3635 ss..

Si riteneva che per effetto di tale pronuncia i soggetti esercenti esclusivamente o prevalentemente attività esenti, non potendo detrarre l’IVA applicata sugli acquisti in applicazione della regola sul pro-rata stabilita dal terzo comma dell’art. 19 (nel testo vigente *ratione temporis*), avessero diritto al rimborso di detta imposta. Tale interpretazione era condivisa da taluna giurisprudenza di merito, la quale considerava illegittimi i relativi dinieghi (espressi o taciti) di rimborso da parte dell’amministrazione finanziaria.

Sulla questione è tornata a pronunciarsi la Corte di Giustizia, la quale con ordinanza del 6 luglio 2006 ha chiarito che “la prima parte dell’art. 13, parte B, lett. c) della sesta direttiva ... deve essere interpretata nel senso che l’esenzione da essa prevista si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un’attività esentata in forza di detto articolo, in quanto l’imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell’acquisto iniziale di detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione”<sup>289</sup>.

Da quest’ultima ordinanza muove nelle pronunce in commento il Supremo Collegio, il quale alla luce della giurisprudenza di legittimità sull’indetraibilità dell’imposta sugli acquisti afferenti operazioni esenti afferma che “sono esenti le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell’esercizio delle professioni sanitarie e le prestazioni di ricovero e cura rese da ospedali e cliniche, secondo quanto dispone il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, nn. 18 e 19, ma non anche gli acquisti effettuati a monte, per i quali l’IVA è un costo, a meno che i beni acquistati non vengano sottratti all’uso esente, nel qual caso l’iva può essere detratta”<sup>290</sup>.

In specie, sottolinea la Corte, il principio dell’interpretazione conforme e la regola di effettività del diritto comunitario impongono al giudice nazionale di applicare direttamente il principio affermato dalla Corte di Giustizia e, conseguentemente, di negare l’esenzione dall’IVA *ex* art. 13,

---

<sup>289</sup> Cfr. Corte di Giustizia, ordinanza 6 luglio 2006, cause riunite C-18/05 e C-155/05, *Salus*, § 31, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 6199 ss.

<sup>290</sup> Così Cass., sentenza 30 aprile 2009, n. 10136, citata. Nello stesso senso Cass. Civ., SS.UU., 27 febbraio 2009, n. 4813, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 10, p. 871 ss.; Cass., 13 gennaio 2010, n. 355, cit.; Id., 25 febbraio 2011, n. 4628, cit.; Id., 31 luglio 2008, n. 20752, in *Corr. trib.*, 2008, 37, p. 3017 ss. con commento di GIORGI M., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 11, p. 957 ss. con commento di CENTORE P.; Id., 5 maggio 2011, n. 9840, in *Giur. imp.*, 2011, 3, con nota di PENNELLA N., nonché in *Boll. trib.*, 2011, 21, p. 1644 ss. con nota di LA ROCCA S.; Id., 26 ottobre 2012, n. 18425, cit.; Id., 14 dicembre 2012, n. 23066, in *CED Cass.*, 2012; Id., 14 dicembre 2012, n. 23067, in banca dati *fisconline*.

parte B, lett. c) degli acquisti effettuati da società che esercitano professioni sanitarie e/o prestazioni di ricovero e cura nell'ambito di ospedali e cliniche<sup>291</sup>. Peraltro, aggiungono i Massimi Giudici, l'interpretazione avallata dalla giurisprudenza di merito priverebbe di significato il citato art. 13, parte B, lett. c), in quanto "ove fosse applicata una esenzione dall'IVA sugli acquisti da parte del soggetto esentato dalla imposta in relazione alla attività espletata, non vi sarebbe alcuna doppia imposizione in caso di rivendita degli stessi beni"<sup>292</sup>. Ne consegue che "in caso di azione di rimborso dell'IVA non detratta sugli acquisti per avere svolto attività esente", ricade sul richiedente, "attore in senso sostanziale", l'onere di "provare che il fornitore non ha potuto a sua volta detrarre l'IVA sull'acquisto dei medesimi beni per essere a sua volta gestore di attività esente"<sup>293</sup>; in carenza di siffatta prova il diniego di rimborso è considerato legittimo.

Qualche perplessità desta l'applicazione dell'interpretazione fin qui prospettata dell'art. 13 della sesta Direttiva IVA nella sentenza 5 luglio 2011, n. 14808, ove è ritenuto legittimo il disconoscimento ad un Ente pubblico (Comune di Napoli) della detrazione dell'imposta assolta anche sugli acquisti impiegati, a dire del soggetto passivo, in attività di carattere commerciale<sup>294</sup>.

Nel caso la Corte giunge a tale conclusione sulla base di un duplice ordine di ragioni e segnatamente: da una parte, il principio secondo il quale l'art. 13, parte B), lett. c), della sesta Direttiva "si applica esclusivamente alla rivendita di beni acquistati per l'esercizio di un'attività esente, ove gli stessi non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione, e non giustifica pertanto il rimborso dell'imposta versata per l'acquisto di beni o servizi destinati in modo esclusivo all'esercizio di un'attività esentata, ancorché esclusi dal diritto a detrazione, ..."; dall'altra, la circostanza che "con i contributi ricevuti dallo Stato il Comune aveva anche percepito le somme pagate per iva, e quindi l'erogante non poteva subire un doppio

---

<sup>291</sup> Così Cass., 13 gennaio 2010, n. 355, cit.; nello stesso senso v. Cass., 27 febbraio 2009, n. 4813, cit. In entrambe è inoltre ribadito il principio secondo il quale "appartiene ... alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie ... omissis ... la domanda proposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria per la restituzione di somme indebitamente versate a titolo di imposta sul valore aggiunto, una volta che ... ne sia rifiutato il rimborso, senza che la giurisdizione del giudice tributario possa venir meno per essere stato proposto il ricorso da soggetto d'IVA (cessionario del bene o committente del servizio), invece che dal soggetto passivo del rapporto tributario, ....".

<sup>292</sup> Cfr. Cass., 25 febbraio 2011, n. 4628, citata.

<sup>293</sup> Cfr. Cass., 30 aprile 2009, n. 10136, citata.

<sup>294</sup> Cfr. Cass., 5 luglio 2011, n. 14808, in *Giur. imp.*, 2011, 4, con nota critica di BOLOGNA A..

svantaggio...”.

Invero, quanto al primo profilo, la Corte respinge la doglianza del contribuente sulla violazione e/o falsa applicazione degli artt. 4 e 19 D.P.R. n. 633/72 e 4, par. 5, sesta Direttiva “in quanto la commissione non avrebbe considerato che le varie tipologie di attività dell’ente pubblico non sono connotate dal carattere dell’autoritatività, ma diverse si inquadrano nell’ambito del settore commerciale, ...”, affermando che “si trattava di beni, quelli acquistati dal contribuente, che potevano godere del beneficio fiscale soltanto se a loro volta trasferiti a terzi, atteso che non potevano essere portati in deduzione, essendo destinati ad attività esenti, ...”.

In realtà dalla sentenza non è dato comprendere se l’imposta dichiarata indetraibile fosse relativa a beni afferenti ad operazioni esclusivamente esenti (per i quali l’ente pubblico aveva detratto l’imposta sulla base dell’erronea interpretazione del suddetto art. 13 della sesta Direttiva) oppure se – come sembra sostenere il contribuente – trattavasi di beni quanto meno ad uso promiscuo (destinati cioè anche alle “diverse” attività commerciali soggette ad imposta); in quest’ultimo caso infatti avrebbe dovuto riconoscersi la detrazione in misura parziale.

È poi certamente non condivisibile l’affermata indetraibilità dell’imposta perché assolta dal soggetto passivo “con i contributi ricevuti dallo Stato”.

Tale disconoscimento sembra trarre origine da una prassi risalente dell’amministrazione finanziaria secondo la quale i soggetti la cui attività è finanziata da contributi pubblici non avrebbero diritto a detrazione, anche qualora svolgano attività imponibili, in quanto la percezione di contributi sarebbe un’operazione non soggetta ad Iva (quale cessione di denaro). A confutazione di questa impostazione basti ricordare che per costante giurisprudenza comunitaria la fonte del finanziamento degli acquisti non ha alcuna influenza in specie non inibisce la detrazione, la quale spetta a condizione che sussista un nesso immediato e diretto con operazioni imponibili a valle o con l’attività economica del soggetto passivo<sup>295</sup>. Invero, se risulta soddisfatto tale presupposto per effetto della detrazione dell’imposta sui beni acquistati tramite contributi nessun “doppio svantaggio” subisce lo Stato al ricorrere di tale condizione, in quanto la

---

<sup>295</sup> In tal senso v. Corte di Giustizia, 6 ottobre 2005, C-243/03, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 8411 ss.; Id., 6 ottobre 2005, C-204/03, *Commissione delle Comunità europee contro Regno di Spagna*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2005, I, p. 8389 ss.; Id., 23 aprile 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. contro Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2009, I, p. 3459 ss..

detrazione attiene al normale meccanismo dell'Iva che deve rimanere neutrale per i soggetti passivi d'imposta.

### *3.2 Il requisito soggettivo in caso di attività preliminari*

In materia di detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni a monte prodromiche allo svolgimento dell'attività economica l'orientamento del Supremo Collegio sembra essere conforme ai principi dettati dalla Corte di Giustizia fin qui esposti.

Può dirsi infatti pacifico l'indirizzo secondo il quale gli atti preparatori, cioè diretti a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento di una determinata attività economica, costituiscono parte integrante dell'attività imprenditoriale se rivelano i caratteri della professionalità ed abitualità (previsti nell'ordinamento nazionale dagli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/72)<sup>296</sup> ovvero se, come precisa attenta dottrina, "si manifestano esteriormente, obiettivamente, come primo segmento – avente funzione preparatoria – di un'attività che può già dirsi di impresa o professionale"<sup>297</sup>.

La detrazione dell'imposta assolta su dette operazioni dunque, se per un verso non è inibita dall'assenza di operazioni attive<sup>298</sup>, per l'altro rimane subordinata all'inerenza degli acquisti prodromici rispetto all'attività economica progettata ovvero alla condizione che dette operazioni passive siano compiute in stretta connessione con le finalità imprenditoriali<sup>299</sup>, risultanti dall'oggetto sociale<sup>300</sup>. Invero, salvo che ricorrano intenti

---

<sup>296</sup> Cfr. Cass., 21 dicembre 1999, n. 14350, in *Giur. imp.*, 1999, 1, con nota di SERPIERI M., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 583 ss., con commento di COMELLI A., nonché in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 194 ss., con nota di RAVACCIA M., in *Rass. trib.*, 2000, 6, p. 1897 ss., con nota DONATELLI S..

<sup>297</sup> Cfr. TASSANI T., *Detrazione Iva ed attività economiche preparatorie nell'esperienza comunitaria e nel sistema italiano*, in *Giur. imp.*, 2000, 4-5, 5, p. 1124 ss.. Nello stesso senso v. MELIS G., *Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva*, commento a Corte di Giustizia, 29 febbraio 1996, C-110/94, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 10, p. 898 ss.. Per l'A. la tesi che attribuisce rilevanza agli atti preparatori ai fini Iva appare la sola in grado di assicurare il rispetto del principio di neutralità, sul quale si fonda il funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, affinché l'onere dell'imposta stessa ricada sul consumatore finale.

<sup>298</sup> Cfr. Cass., 9 dicembre 2002, n. 17514, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p. 1085 ss..

<sup>299</sup> Cfr. Cass., 26 aprile 2001, n. 6083, in *Giur. imp.*, 2001, 1, con nota AGNESI P..

<sup>300</sup> Cfr. Cass., 12 aprile 2006, n. 8583, in *Giur. imp.*, 2006, 2, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2007, 3, 2, p. 525 ss., con nota di TURCHET C..

fraudolenti o elusivi<sup>301</sup>, la soggettività passiva ai fini dell’IVA sussiste anche se la società abbia svolto solo attività propedeutiche all’attività d’impresa progettata e successivamente non esercitata per cause non imputabili al soggetto passivo<sup>302</sup>.

Segnatamente il principio secondo il quale l’attività economica ai fini dell’Iva ha inizio fin dall’effettuazione delle attività preliminari è espressamente affermato dalla Corte sia con la citata sentenza 26 aprile 2001, n. 6083 sia con quella 2 febbraio 2004, n. 1863<sup>303</sup>.

Invero con la prima la Suprema Corte – chiamata a decidere sul diritto a detrarre l’imposta sulle operazioni passive da parte di una società la quale a distanza di anni dall’acquisto di un terreno edificabile non aveva svolto (a dire dell’amministrazione) l’attività programmata nell’oggetto sociale ma solo talune operazioni ad esso estranee, ritenute peraltro dall’amministrazione sintomatiche di un intento elusivo – precisa che l’esercizio effettivo di un’attività economica ai fini della soggettività passiva d’imposta, richiesto dall’art. 4, par. 2, della sesta Direttiva, va individuato “anche in attività che precedono, come nella specie, la concreta realizzazione dell’oggetto sociale, ma richiedono già di per sé un impegno e un’organizzazione professionale (Cass., n. 3406/1996; n. 4407/1996) protratti nel tempo e proiettati verso la realizzazione della iniziativa economica”.

L’effettuazione di operazioni non “tipiche”, contrariamente a quanto asserito dall’amministrazione finanziaria, non dimostra secondo i Massimi giudici un intento elusivo atteso che l’attribuzione della soggettività ai fini IVA ad una società di capitali sarebbe “strettamente connessa, secondo la Corte di Giustizia, alla liceità dell’attività svolta, ovvero all’assenza di frode”, mentre si prescinderebbe “stante la forma societaria, dalla conformità o meno delle singole operazioni economiche all’oggetto sociale”.

Sulla base di tali argomentazioni l’Alto Consesso considera illegittimo il disconoscimento della detrazione dell’imposta, ritenendo che i fatti addotti dalla contribuente (“acquisto dell’immobile da trasformare, avviamento delle pratiche per l’inizio delle opere di urbanizzazione, richiesta di consistente finanziamento”) fossero idonei a dimostrare lo “svolgimento dell’attività commerciale programmata”, essendo stati considerati tali dal giudice di merito (il cui apprezzamento “non può essere censurato, se adeguatamente

---

<sup>301</sup> Cfr. Cass., 15 aprile 2011, n. 8692, in *Giur. imp.*, 2011, 3, con nota di BOLOGNA A..

<sup>302</sup> Cfr. Cass., 12 aprile 2006, n. 8583, cit.; Id., 26 aprile 2006, n. 17078, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A.; Id. 26 aprile 2006, n. 17079, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 6, 2, p. 1440 ss.; Id., 5 febbraio 2007, n. 2448, in *Giur. imp.*, 2007, 1.

<sup>303</sup> Così Cass., 2 febbraio 2004, n. 1863, in *Giur. imp.*, 2004, 1, con nota di BOLOGNA A..



motivato).

Nello stesso senso si pronuncia la Corte con la sentenza 2 febbraio 2004, n. 1863, ove considera legittima la detrazione dell'IIVA pagata dalla società “per le operazioni passive da essa compiute, così come esposta nelle liquidazioni periodiche relative agli anni dal 1986 al 1991 per mancanza di operazioni attive avendo la contribuente solo “proceduto a rilevanti acquisti destinati alla ristrutturazione di un opificio”. In tale occasione la Corte – pur muovendo da assunti non del tutto condivisibili<sup>304</sup> – ulteriormente chiarisce che “il ‘concreto’ esercizio dell’impresa da parte di uno dei soggetti indicati nel comma 2 dell’art. 4, D.P.R. n. 633/1972 non rappresenta né un elemento costitutivo del né un fatto condizionante il diritto di tale soggetto di detrarre l’IVA assolta sulle operazioni cosiddette passive ...”, qualora sia stato appurato in fatto che le operazioni passive siano inerenti all’attività economica progettata.

A ben vedere tale principio vale non solo per le società commerciali ma con riferimento ad ogni attività economica a prescindere dalla forma scelta dal soggetto passivo per il suo svolgimento. Ed in tal senso il ragionamento della Corte – pur giungendo a soluzioni senz’altro conformi ad un’interpretazione del dato normativo attenta a garantire la neutralità dell’imposta per i soggetti passivi anche sotto il profilo della immediatezza dell’esercizio del diritto<sup>305</sup> – sembra essere viziato laddove impropriamente richiama la presunzione di commercialità prevista per le società commerciali dal secondo comma dell’art. 4. Altrettanto inconducente è il rinvio all’art. 4 a dimostrazione dell’assenza dell’intento elusivo nella sentenza prima commentata, in quanto all’uopo avrebbe dovuto essere fatta valere l’inesistenza di fatti dai quali presumere la destinazione dell’investimento a finalità estranee all’esercizio dell’impresa.

La perdurante assenza di operazioni attive è ritenuta ancora una volta dal Supremo Collegio nella sentenza 16 marzo 2005 n. 5739 insufficiente da sola a disconoscere la detrazione dell’imposta sugli acquisti prodromici<sup>306</sup>.

---

<sup>304</sup> Il riferimento è all’interpretazione dell’art. 4, co. 2, del D.P.R. n. 633/72 secondo la quale dal riconoscimento legale della qualifica di impresa ai fini dell’applicazione dell’IVA sulle operazioni attive compiute dalle società ivi indicate discenderebbe “la qualificabilità come impresa delle società medesime anche con riguardo alle realizzate operazioni passive”.

<sup>305</sup> Cfr. SALVINI L., *Commento all’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011, p. 208.

<sup>306</sup> Cfr. Cass., 16 marzo 2005 n. 5739, in *Giur. imp.*, 2005, 2, con nota di BOLOGNA A., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 11, p. 1052 ss. con nota di SANTI A., in *Dir. prat. tribut.*, 2005, 2, p. 945 ss..

In tale occasione la Corte ritiene “illogico affermare, come ha fatto la Commissione regionale che il contribuente non portasse avanti l’iniziativa economica soltanto perché non furono nella immediatezza conseguiti risultati attivi” e nonostante risultasse che l’acquisto era conforme allo scopo societario, che la società aveva chiesto ed ottenuto la concessione edilizia e si era “attivata, ancorché senza successo, al fine di ottenere i necessari finanziamenti ...”. Secondo la Corte infatti “in presenza di documentate spese di investimento, sostenute in vista dello svolgimento di attività lucrativa, articolata, come nella specie, in un’iniziativa complessa e quantitativamente rilevante, anche in assenza di operazioni attive”, non si può escludere “come ha fatto in via solo presuntiva la sentenza impugnata che una società non intenda perseguire lo scopo per cui è stata costituita soltanto perché costretta ad una stasi da una temporanea crisi finanziaria o da fluttuazioni del mercato”<sup>307</sup>.

Alla luce delle ultime sentenze sembra consolidarsi il principio secondo il quale la prolungata assenza di operazioni attive non può comportare il disconoscimento della detrazione nella misura in cui è dovuta a cause indipendenti dalla volontà dell’imprenditore (che in ogni caso il contribuente deve avere cura di dimostrare), quali sono quelle correlate alle difficoltà economiche del soggetto passivo o anche alle “fluttuazioni del mercato”, oppure alla complessità dell’attività che si intende svolgere<sup>308</sup>.

Può pertanto considerarsi superata la posizione risalente espressa dalla Corte nella sentenza 23 giugno 1992, n. 7683 nella quale – probabilmente in ragione di un remoto orientamento in materia di prova fondato su di “un’interpretazione restrittiva (e letterale) del comma 1 dell’articolo 19 D.P.R. 633/1972, laddove l’inciso ‘è detraibile dall’ammontare dell’imposta relativa alle operazioni effettuate’ indicherebbe che l’effettuazione di operazioni imponibili rappresenta la condizione necessaria per la detraibilità”<sup>309</sup> – non si consideravano posti in essere nell’esercizio d’impresa “gli acquisti di beni e servizi effettuati nella fase precedente all’inizio della vera e propria attività di gestione coerente con la tipologia dell’impresa e

---

<sup>307</sup> Sulla base di dette motivazione il S.C. cassa la sentenza impugnata e rinvia, per un nuovo apprezzamento delle risultanze processuali, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale.

<sup>308</sup> Sul punto v. però Cassazione, 24 febbraio 2001, n. 2729, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 6, 2, p. 541 ss. con commento di SALA I., ove la Corte ritiene che l’inerenza dell’acquisto all’impresa, sia “una caratteristica che postula l’effettivo esercizio dell’impresa e che, dunque, esige la temporaneità di detta assenza ed il ricadere dell’acquisto medesimo in una fase preparatoria dell’impiego produttivo”.

<sup>309</sup> Così GIORGI, *Commento all’art. 19 del D.P.R. n. 633/72*, cit., p. 688.

con il programma produttivo, ed in particolare quelli finalizzati alla predisposizione delle strutture, dell'attrezzatura, di quant'altro necessario per il concreto esercizio dell'anzidetta attività, con la sola eccezione di quegli acquisti che, sebbene effettuati prima dell'inizio dell'attività stessa, abbiano ad oggetto beni e servizi destinati per loro natura alla utilizzazione nel ciclo produttivo o alla rivendita (come materie prime, semilavorati, merci, ecc.)”<sup>310</sup>.

Peraltro anche la stessa Amministrazione finanziaria si è posta in linea con l'orientamento giurisprudenziale comunitario, affermando che “... l'attività d'impresa deve intendersi esercitata fin dal momento in cui vengono posti in essere atti che non lasciano dubbi sulla circostanza (aggiungiamo noi, quantomeno potenziale n.d.r.) che essi siano i primi di una lunga serie di atti posti in essere nel quadro di un processo produttivo, finalizzati, quindi, ad una attività professionalmente esercitata”<sup>311</sup>.

Quanto alla nozione di inerenza degli acquisti prodromici, quanto mai opportune sembrano essere le conclusioni cui giunge il Supremo Collegio nella sentenza 6 novembre 2001 n. 13738, ove precisa che l'inerenza può essere ravvisata anche quando il bene acquistato in vista dell'esercizio di un'attività economica sia all'atto dell'acquisto inidoneo a tale impiego<sup>312</sup>. In particolare nel caso sottoposto all'attenzione del Supremo Collegio l'amministrazione finanziaria, muovendo dall'assunto in base al quale “non può essere considerato strumentale un bene che tale non sia fin dal momento dell'acquisto”, aveva disconosciuto la detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto e la ristrutturazione di un bene immobile da adibire a ristorante perché inadatto al momento dell'acquisto all'uso di impresa. Tale tesi è rigettata dalla Corte, la quale ritiene nel caso provata l'inerenza dell'operazione passiva alla progettata attività imprenditoriale, avendo il giudice di merito constatato che l'immobile era stato “successivamente destinato alla attività di impresa”.

Nello stesso senso si è pronunciata la Corte con la sentenza 14 maggio 2008, n. 1203, ove è ammessa la detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto, al fine della realizzazione di un capannone e del relativo parcheggio, di un terreno con destinazione urbanistica a verde agricolo ma in relazione al quale era già previsto al momento dell'acquisto un

---

<sup>310</sup> Così Cass., 23 giugno 1992, n. 7683, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1781 ss..

<sup>311</sup> Cfr. Circolare Agenzia Entrate, 8 maggio 1997, n. 128/E; Risoluzione Agenzia Entrate, 7 settembre 1998, n. 124/E.

<sup>312</sup> Cfr. Cass., 6 novembre 2001 n. 13738, in *Giur. imp.*, 2001, 1, con nota di PENNELLA N..

mutamento di destinazione urbanistica<sup>313</sup>.

Sul tema della detraibilità dell'imposta sugli atti prodromici nell'ipotesi di mancato esercizio dell'attività si pronuncia la Corte con le sentenze 12 aprile 2006, n. 8583, 26 aprile 2006, n. 17079 e 5 febbraio 2007, n. 2448, ove è ribadito il principio secondo il quale la detrazione per gli acquisti di beni/servizi nella fase preparatoria di organizzazione dell'impresa è ammessa anche nel caso in cui la successiva attività non venga poi svolta per impedimenti sopravvenuti e non dipendenti dalla volontà del soggetto passivo, fermo restando che non può in ogni caso prescindersi dalla verifica in concreto – sulla base delle prove che in caso di contestazione il contribuente è tenuto a fornire – dell'inerenza degli acquisti all'esercizio dell'impresa, *id est* che le operazioni passive effettuate siano coerenti con detta finalità organizzativa.

In particolare, nella citata sentenza 12 aprile 2004 n. 8583 la Corte si pronuncia su una fattispecie nella quale è disconosciuto il diritto a detrazione ad una società che aveva acquistato un appezzamento di terreno edificabile e aveva fatto predisporre un progetto per la realizzazione di un insediamento abitativo ma in conseguenza della mancata approvazione del medesimo per sopravvenute irregolarità si era sciolta per impossibilità di perseguire l'oggetto sociale<sup>314</sup>.

In particolare ivi la Corte precisa che – se di regola l'inerenza di un'operazione ai fini Iva comporta la necessità che la stessa sia funzionale all'attività imprenditoriale formalizzata nell'oggetto sociale - “tale deve essere definita inerente anche quella finalizzata alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività tipica possa concretamente iniziare e quindi anche le attività meramente preparatorie che per definizione vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi”. In applicazione di tale regola il Supremo Collegio, confermando la decisione del giudice di appello, riconosce la detrazione in quanto “l'acquisizione del terreno, l'elaborazione dei progetti necessari per l'ottenimento della licenza e le altre attività materiali usualmente necessarie nell'ambito della fase iniziale di simili imprese cui avrebbero dovuto fare seguito, se non si fossero verificati eventi ostativi, le ulteriori attività volte al raggiungimento delle finalità indicate nell'oggetto sociale e quindi, tendenzialmente, anche operazioni attive”.

Analogamente nella citata sentenza n. 17079 del 2006 la Corte – chiamata a decidere sul disconoscimento della detrazione dell'iva sugli

---

<sup>313</sup> Cfr. Cass., 14 maggio 2008, n. 12036, in *Mass. giur. it.*, 2008.

<sup>314</sup> Cfr. Cass., 12 aprile 2004 n. 8583 in *Dir. prat. trib.*, 2007, 3, pp. 527 e ss. con commento di TURCHET C., *La detrazione iva e la nozione di inerenza nelle attività preparatorie*.

acquisti compiuti da una società immobiliare fallita prima di cominciare la propria attività – censura la sentenza della Commissione tributaria regionale sulla base del condivisibile rilievo secondo il quale “...una volta acclarata, in astratto, la detraibilità dell’Iva sugli acquisti effettuati durante la fase propedeutica di organizzazione dell’impresa, occorrerebbe ulteriormente accertare – in base alle prove che il contribuente è tenuto a fornire, non essendo presunta, come invece nel caso opposto di vendita di beni prodotti, l’inerenza degli acquisti all’esercizio dell’impresa – che l’acquisizione di beni e servizi attuata in concreto sia coerente con tale finalità organizzativa e, quindi, inerente, sia pure indirettamente e strumentalmente, agli scopi aziendali”. Nel caso la Corte cassa con rinvio la sentenza impugnata perché se ha risposto “... esattamente al quesito se sia detraibile l’Iva sugli acquisti effettuati dall’impresa per dotarsi di un’organizzazione conforme alle sue finalità produttive, quand’anche non realizzate per obbiettivi impedimenti insorti” riconoscendo il diritto, tuttavia “non rende conto della sussistenza o insussistenza, in concreto, di tale inerenza...”.

Al di là del condivisibile approdo la sentenza in oggetto sembra tuttavia ancora impropriamente distinguere le operazioni tipiche riconducibili all’oggetto sociale (quali ad es. la vendita dei beni prodotti) per le quali l’inerenza degli acquisti sarebbe “presunta” dalle altre operazioni con riferimento alle quali l’inerenza degli acquisti deve essere provata dal contribuente.

Allo stesso modo la Corte decide nella sentenza 5 febbraio 2007, n. 2448 avente ad oggetto una controversia nella quale veniva ripresa la detrazione dell’iva sugli acquisti pretesi inerenti all’attività dell’impresa, senza che lo scopo sociale fosse mai stato realizzato per motivi connessi al mancato rilascio delle necessarie autorizzazioni amministrative<sup>315</sup>. Nel caso la Corte – dopo avere richiamato la propria precedente giurisprudenza secondo la quale “può anche prescindersi dall’effettivo esercizio dell’impresa che può essere condizionato da eventi temporanei, ma non può mai trascurarsi la verifica della stretta connessione dell’operazione effettuata con le finalità imprenditoriali specifiche”<sup>316</sup> – conclude affermando che “tutto questo va

---

<sup>315</sup> Cfr. Cass., 5 febbraio 2007, n. 2448, citata. La Commissione Tributaria Regionale rigettava gli appelli dell’ufficio con la motivazione che la qualità di imprenditore si acquista sin dall’atto della costituzione, indipendentemente dall’effettivo esercizio dell’attività commerciale e ciò comporta l’assunzione di diritti ed obblighi.

<sup>316</sup> In specie sia quella “più rigorosa antecedente” (Cass., Civ., Sez. II, 19 luglio 2001, n. 2779, in *Giust. civ. mass.*, 2001, p. 1422 ss.) sia e quella “più recente” (Cass., 5 luglio 2002, n. 9806, in *Giur. imp.*, 2002, 1, con nota redazionale, nonché in *Dir. prat. tribut.*, 2003, 2, p. 515 ss., nonché in *Boll. trib.*, 2004, p. 391 ss., e del 2 febbraio 2004, n. 1863, citata).

inteso nel senso che – in un raffronto comparativo – deve porsi attenzione all'accertamento della concreta potenzialità dell'operazione al raggiungimento dello scopo societario e della effettiva inerenza al conseguimento di tale scopo”.

Riguarda ancora la ripresa della detrazione dell'iva sugli acquisti pretesi inerenti all'attività dell'impresa, senza che questa fosse mai stata effettivamente esercitata la sentenza n. 2448 del 5 febbraio 2007<sup>317</sup>. Nel caso lo scopo sociale non era mai stato realizzato per motivi connessi al mancato rilascio delle necessarie autorizzazioni amministrative. La Commissione Tributaria Regionale rigettava gli appelli dell'ufficio con la motivazione che la qualità di imprenditore si acquista sin dall'atto della costituzione, indipendentemente dall'effettivo esercizio dell'attività commerciale e ciò comporta l'assunzione di diritti ed obblighi. Anche in tale ipotesi la Corte applica il principio secondo il quale “può anche prescindere dall'effettivo esercizio dell'impresa che può essere condizionato da eventi temporanei, ma non può mai trascurarsi la verifica della stretta connessione dell'operazione effettuata con le finalità imprenditoriali specifiche”, affermando che “tutto questo va inteso nel senso che – in un raffronto comparativo – deve porsi attenzione all'accertamento della concreta potenzialità dell'operazione al raggiungimento dello scopo societario e della effettiva inerenza al conseguimento di tale scopo”.

Peculiare è poi la sentenza 15 aprile 2011, n. 8692 nella quale la Corte, in riforma della decisione del giudice di appello<sup>318</sup>, nega la detrazione e dunque il rimborso dell'Iva assolta per l'acquisto dei beni strumentali in quanto nel caso di specie “il contribuente non ha fornito la dimostrazione della dismissione dei beni ammortizzabili, ritenendo che adempimento fosse necessario al fine di fornire la prova dell'inerenza dei beni strumentali all'attività svolta dal contribuente <sup>319</sup>. Per la Corte in sostanza, in una situazione di totale inesistenza di operazioni attive, la vendita (non avvenuta) dei beni strumentali precedentemente acquistati sarebbe stato l'unico modo di provare che, in concreto, gli stessi beni erano da considerare effettivamente inerenti l'attività professionale; diversamente, infatti, si deve presumere che gli stessi siano stati utilizzati per finalità diverse, estranee

---

<sup>317</sup> Cfr. Cass., 5 febbraio 2007, n. 2448, citata.

<sup>318</sup> La Commissione regionale aveva riconosciuto il diritto al rimborso dell'IVA pagata per l'acquisto di beni ammortizzabili, sebbene il contribuente (studio associato) non avesse svolto in concreto alcuna operazione imponibile per cause non note.

<sup>319</sup> Cfr. Cass., 15 aprile 2011, n. 8692, citata. Secondo la Corte in mancanza di detta prova si poteva e doveva ritenere che i beni ammortizzabili avessero avuto “un utilizzo diverso non rientrante nell'attività propria dello studio associato”.

all'attività tipica di uno studio professionale<sup>320</sup>.

### *3.2.1 Le società senza impresa*

La commistione tra requisito soggettivo (in specie lo svolgimento di attività di impresa) e condizione oggettiva per la detrazione (essere o no l'acquisto funzionale ad una specifica operazione a valle che dà diritto a detrazione oppure all'attività economica) si manifesta chiaramente nell'orientamento giurisprudenziale avente ad oggetto l'interpretazione del secondo comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/72 ed in specie la questione se la presunzione di commercialità ivi prevista valesse anche ai fini della detrazione.

Detta problematica si è posta soprattutto per gli acquisti effettuati dalle c.d. società senza impresa ossia da quei soggetti che “sotto la veste di società commerciale, non svolgono un'effettiva attività di impresa”<sup>321</sup>. Tipico è il caso delle società immobiliari la cui attività consiste spesso nella mera detenzione, gestione “statica” e/o locazione di beni immobili<sup>322</sup>.

Sulla questione il Con il D.Lgs. n. 313/97 il legislatore da una parte ha escluso al quinto comma dell'art. 4 il carattere commerciale di talune attività<sup>323</sup>, dall'altra ha previsto al secondo comma dell'art. 19 l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni “comunque non soggette all'imposta” (oltre che quelle esenti). Nella relazione di accompagnamento al D.Lgs n. 313/97 è infatti precisato che detta indetraibilità è stata introdotta essenzialmente al fine di negare la detrazione a soggetti che non svolgono attività commerciale, quali le *holdings* e che per operazioni “comunque non soggette all'imposta” debbono intendersi quelle per le quali manca almeno uno dei requisiti previsti dall'art. 1 anche per effetto di specifiche disposizioni contenute negli artt. 2 e 3.

Nel sistema normativo in materia di detrazione vigente prima della novella di cui al D.Lgs. n. 313/97, nel quale all'art. 19 non era espressamente prevista la condizione dell'utilizzo del bene/servizio nell'attività d'impresa, era invalsa la tesi – contraddetta da numerosi

---

<sup>320</sup> Così BOLOGNA A., *op. ult. cit.*.

<sup>321</sup> Così SALVINI L., *Commento all'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, cit., p. 208.

<sup>322</sup> Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 128/E/1997.

<sup>323</sup> Il riferimento è al possesso e alla gestione di immobili con destinazione abitativa – diversi da quelli classificati o classificabili nella categoria catastale A10 – di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi.

interventi ministeriali<sup>324</sup> – secondo la quale le società e gli enti commerciali, essendo soggetti passivi per presunzione assoluta, potessero esercitare il diritto a detrazione su tutte le operazioni passive senza dovere dimostrare l'inerenza dell'operazione all'esercizio dell'attività.

Di diverso avviso è stata la giurisprudenza di legittimità la quale – pressoché unanimemente – ha ritenuto che l'inerenza oggettiva dell'operazione a monte rispetto all'esercizio dell'attività d'impresa non possa presumersi in ragione della qualità di imprenditore commerciale in forma societaria dell'acquirente; sicché le società senza impresa, essendo “sostanzialmente equiparabili a consumatori finali”<sup>325</sup>, debbono restare incise dall'onere dell'imposta. Sulla base di tale principio la Corte ha considerato pertanto indetraibile sia l'IVA assolta sugli acquisti da parte di società che (solo apparentemente svolgevano un'attività economica ma che) destinavano gli acquisti al mero godimento dei soci o amministratori<sup>326</sup>, sia l'IVA assolta da società che si limitavano a dare in locazione i beni immobili, talvolta peraltro a soggetti non terzi<sup>327</sup>.

Segnatamente con la sentenza 10 aprile 2000, n. 4517 la Corte – dopo avere ribadito che l'art. 19 citato “richiede un *quid pluris* rispetto alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, cioè l'inerenza e strumentalità del bene comprato rispetto all'attività imprenditoriale (requisito cui fa riferimento anche la Corte di Giustizia della Comunità con la sentenza del 15 gennaio 1998 in causa C-37/95 ...)” – precisa che detta disposizione “non introduce deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lasciando la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato (senza alcuna eccezione per il caso di acquisto effettuato da società commerciale)”. Per il Supremo Collegio “l'inequivoca valenza letterale del citato art. 19 non è superabile, ... , invocando esigenze di coerenza del sistema, in relazione a quanto stabilisce l'art. 4, comma 2, dello stesso D.P.R. n. 633 del 1972 ove reputa ‘in ogni caso’ effettuate nell'esercizio dell'impresa le cessioni di beni sociali, dato che il diverso trattamento dell'atto di acquisto, con la necessità della suddetta prova, trova giustificazione nella potenziale riconducibilità di esso a fini extrasociali,

---

<sup>324</sup> Cfr. C.M., 17 dicembre 1991, n. 57; R.M., 30 dicembre 1991, n. 501239; R.M. 28 luglio 1992, n. 530643, tutte reperibili in banca dati *fisconline*.

<sup>325</sup> In dottrina v. SALVINI L., *op. ult. loc. cit.*.

<sup>326</sup> Cfr. Cass., 10 aprile 2000, n. 4517, cit.; Id., 9 aprile 2003, n. 5599, in *Giur. imp.*, nonché in *GT- Riv. giur. trib.*, 2003, 11, p. 1058 ss., con commento di BARONE L., *La presunzione di imprenditorialità delle società commerciali non determina l'automatica inerenza degli acquisti effettuati*.

<sup>327</sup> V. Cass. Civ., Sez. V, 4 febbraio 2005, n. 2300, in *Giur. imp.*, 2005, 1, nonché in *Boll. trib.*, 2005, p. 652 ss..



come si verifica quando il bene sia comprato non per svolgere l'attività istituzionale, ma per il diretto godimento dei soci (con connessa radicale esorbitanza dall'esercizio d'impresa ed acquisizione al patrimonio sociale per scopi personali dei soci medesimi)". Anche nel caso di acquisti effettuati da società commerciali occorre dunque indagare sulla natura e sulle prerogative dell'attività effettivamente svolta dal soggetto passivo ed accertare che essa non sia solo apparentemente imprenditoriale e che ad essa siano ricollegabili tutti gli acquisti effettuati. Sulla base di tali argomentazioni l'Alto Consesso, confermando la decisione impugnata, ritiene indetraibile l'Iva pagata in sede di rivalsa da una società commerciale ("costituita per comprare e vendere immobili") per l'acquisto e la ristrutturazione di un fabbricato ad uso abitativo, destinato all'uso personale dell'amministratore unico e della moglie (socio), "essendo mancata nella fattispecie la prova dell'inerenza all'esercizio dell'impresa dell'acquisto del fabbricato ad uso abitativo, ed anzi essendo stata in sede di merito accertata, ... , la rispondenza dell'acquisto medesimo soltanto a fini personali dell'amministratore".

Ha ad oggetto un caso di "apparente" esercizio di attività d'impresa anche la sentenza 9 aprile 2003, n. 5599, nella quale la Corte precisa che, se da una parte il requisito dell'inerenza "non può ritenersi assente, in teoria, per il solo fatto che, allo stato, manchino tali operazioni attive o che ne siano state effettuate poche o una sola, anche assolutamente modesta"<sup>328</sup>, dall'altra "in caso di operazioni attive mancanti o sporadiche e valutate dal giudice di merito, con ineccepibile motivazione, come assolutamente insignificanti, l'inerenza dell'acquisto d'immobile all'esercizio dell'impresa non può essere ritenuta in virtù della semplice qualità d'imprenditore societario dell'acquirente". In specie, secondo la Corte la qualità d'imprenditore societario (bastevole solo per rendere assoggettabili all'Iva le operazioni attive) e l'inserimento nell'oggetto sociale delle voci relative alla compravendita e ristrutturazione d'immobili costituiscono, rispetto alla detraibilità del tributo assolto sulle operazioni passive, elementi puramente indiziari dell'inerenza di tali operazioni passive all'effettivo esercizio dell'impresa; indizi valutabili dal giudice di merito insieme con altre circostanze della concreta vicenda, idonee a fondarne il convincimento – insuscettibile di riesame in sede di legittimità, se adeguatamente motivato – circa l'effettiva inerenza dell'acquisto (immobiliare, nella fattispecie)

---

<sup>328</sup> In particolare la Corte osserva che, diversamente opinando, si eluderebbe la *ratio* del sistema, "determinando un irragionevole incremento di tassazione in danno dell'imprenditore oggettivamente non in grado, tenuto conto dei tempi occorrenti allo scopo, di compiere dette operazioni in rapida successione, come appunto si verifica nel caso dell'impresa che acquisti immobili per la successiva ristrutturazione e vendita".

all'espletamento della progettata attività imprenditoriale<sup>329</sup>.

La “confusione” tra requisito soggettivo della detrazione (nel caso lo svolgimento di attività di impresa) e condizioni oggettive (la riconducibilità dell'acquisto all'attività del soggetto passivo indicata nell'oggetto sociale) è palese nelle sentenze 12 luglio 2005, n. 14660<sup>330</sup> e 4 febbraio 2005, n. 2300<sup>331</sup>.

Nella prima il Supremo Collegio – a fronte di un caso nel quale l'amministrazione finanziaria aveva disconosciuto (secondo il giudice del gravame legittimamente) la detrazione IVA sugli acquisti ad una società che aveva dichiarato di svolgere l'attività di locazione piuttosto che quella di “prestazione di servizi amministrativi, contabili, di segreteria per studi professionali” risultante dal Certificato della Camera di commercio acquisito nel corso del processo – ribadisce che mentre “per l'obbligo dell'IVA è sufficiente che si tratti di società commerciale ... per la detraibilità di tale imposta occorre la prova rigorosa della inerenza, il cui onere ovviamente resta a carico della parte contribuente”. Sulla base di tale principio la Corte rigetta la doglianza del contribuente secondo il quale non può essere negata la “natura di impresa ai sensi dell'IVA, ma solo sul versante degli acquisti, ad una società commerciale che pure aveva effettuato, nell'anno in considerazione, operazioni imponibili ...”, sebbene estranee all'attività programmata.

Nella seconda la Corte, confermando la decisione del giudice di seconde cure, afferma l'indetraibilità dell'imposta assolta da una società commerciale per l'acquisto di un immobile mai destinato allo svolgimento di un'attività commerciale, poiché locato subito e senza modifiche alla società controllante dell'acquirente, il quale peraltro “aveva posto in essere un'unica operazione economicamente significativa, quella appunto di acquisto di un'unica unità immobiliare, e di locazione di essa, ... , ad un unico conduttore preordinato”<sup>332</sup>. Anche in questo caso il Supremo Collegio – a fronte della difesa del contribuente basata esclusivamente “sul dato formale

---

<sup>329</sup> In ragione di tale regola il Supremo Collegio nel caso non censura la decisione dei giudici di merito i quali avevano negato ad una società immobiliare la detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto e la successiva ristrutturazione di un immobile, avendo ritenuto che la contribuente non avesse dato prova sufficiente, di avere esercitato, stabilmente e professionalmente, l'attività economica d'impresa “giacché, dopo l'acquisizione e la ristrutturazione del bene, l'unica operazione attiva consistette nella vendita ad uno dei soci di una modesta unità immobiliare (scantinato), per modico prezzo”.

<sup>330</sup> Cfr. Cass., 12 luglio 2005, n. 14660, in *Giur. imp.*, 2005, 3.

<sup>331</sup> Cfr. Cass., 4 febbraio 2005, n. 2300, citata.

<sup>332</sup> Cfr. Cass., 4 febbraio 2005, n. 2300, citata.

dell'avvenuto esborso” dell'imposta – precisa che poiché le operazioni passive “per se stesse comportano una perdita e non un guadagno”, la loro inerenza all'attività imprenditoriale “non è implicita, ma deve (ndr essere) provata specificamente caso per caso da parte del contribuente” in relazione all'attività da questi svolta. Nel caso, prosegue la Corte, “la ricorrente non ha dimostrato (e per la verità neppure sostenuto) né di essere, per intero oppure per un settore della propria attività, una impresa immobiliare, né di essere un'impresa operante in un altro settore (oppure contemporaneamente in una pluralità di altri settori) che aveva posto in essere eccezionalmente anche un'operazione di carattere immobiliare funzionale all'attività svolta nel proprio settore operativo (ovvero in uno dei propri settori operativi)”.

Ad analoga conclusione giunge la Corte nella sentenza 31 marzo 2011, n. 7344, nella quale nega ad una società il rimborso del credito IVA indicato in dichiarazione derivante dall'acquisto di beni e servizi relativi a lavori di ristrutturazione di un proprio immobile. Segnatamente nella fattispecie dedotta in controversia i giudici di legittimità condividono la tesi dell'Ufficio secondo la quale la società presentava le medesime caratteristiche delle società c.d. “non operative” (“come definite, da ultimo, dall'art. 3, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”), dato che l'unica attività svolta era stata quella diretta a far godere ai propri soci (con l'assegnazione) il bene sociale (appunto, l'immobile ristrutturato), senza avere effettuato alcuna operazione economica attiva diretta all'utilizzo commerciale dello stesso immobile<sup>333</sup>.

A fronte di questo consolidato orientamento rimane isolata la posizione della Corte, espressa nella citata sentenza 5 luglio 2002, n. 9806, secondo la quale alle società commerciali spetta automaticamente la detrazione in virtù della presunzione assoluta di commercialità prevista dal secondo comma dell'art. 4. In specie in tale occasione il Supremo Collegio conferma l'illegittimità del disconoscimento del diritto di una società immobiliare a detrarre l'imposta relativa all'acquisto di un bene immobile locato alla società controllante (esercente attività assicurativa), affermando che dalla previsione dell'art. 4 citato (ai sensi del quale alle società commerciali “competete *ex lege* la qualifica di impresa ai fini dell'applicazione dell'I.V.A. sulle compiute operazioni attive) “non può non conseguire la qualificabilità come impresa delle società medesime anche con riguardo alle realizzate operazioni passive, posto che non avrebbe senso qualificare un soggetto imprenditore per le operazioni a valle e come non imprenditore per quelle a monte, quando non può non risaltare alla evidenza che, ai fini della

---

<sup>333</sup> Cfr. Cass., 31 marzo 2011, n. 7344, in *Giur. imp.*, 2011, 3, con nota di BOLOGNA A..

disciplina dell'I.V.A., uno stesso soggetto o è imprenditore, o non lo è, ma, se lo è, agisce necessariamente come tale con riguardo all'intera sua attività." A supporto di siffatta affermazione i Massimi Giudici richiamano peraltro la circolare del Dipartimento delle entrate n. 128/E/III dell'8 maggio 1997, nella quale, appunto si precisava che "l'art. 4 (del D.P.R. n. 633 del 1972) deve essere interpretato nel senso che, salvo i casi di situazioni fraudolente o abusive, lo stesso soggetto non può essere considerato imprenditore per le operazioni attive e consumatore finale per le operazioni passive", con aprioristica esclusione del suo diritto alla detrazione dell'I.V.A. a queste ultime inerente".

Nel caso tuttavia il richiamo a detta prassi sembra inconducente, stante che l'operazione era considerata in odore di elusione (*rectius* di abuso) dall'amministrazione finanziaria la quale riteneva che la società immobiliare fosse uno "strumento di comodo per dislocare il patrimonio immobiliare presso un soggetto non inciso da un pro - rata molto elevato quale è quello delle imprese di assicurazioni", che la medesima non esercitasse un'attività imprenditoriale e che "le operazioni da lei poste in essere non integrassero esercizio di impresa".



## Capitolo II

### *Le condizioni formali per l'esercizio del diritto a detrazione*

#### *1. Le condizioni formali per il diritto a detrazione nella giurisprudenza comunitaria*

Le condizioni e le modalità per l'esercizio della detrazione sono previste nell'ordinamento comunitario dagli artt. 178 – 183 della Direttiva rifiuta (già art. 18 della sesta Direttiva).

Segnatamente l'art. 178 subordina l'esercizio del diritto a detrazione al possesso della fattura <sup>334</sup>. Testualmente nella versione risultante dalle

---

<sup>334</sup> Cfr. HURTADO FERNÁNDEZ E., *Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido Soportado. Obligación del sujeto pasivo de estar en posesión de una factura*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, par. 3, il quale, nel rinviare a CASADO OLLERO G., *Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado por la Comunidad Económica Europea*, in *Crónica Tributaria*, 1988, 32, ritiene che “la posesión de una factura o documento equivalente no representa un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un requisito para su eficacia o ejercitabilidad o, si se prefiere, una conditio iuris para justificar su existencia y legitimar al poseedor para su ejercicio”. Dello stesso avviso appare essere CHECA GONZÁLEZ C., *El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales*. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 28 de octubre de 2005, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2006, 1, p. 1410 ss., il quale sostiene che “hay que estimar, sin duda alguna, que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable trascendencia e importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda estar para facilitar el correcto funcionamiento administrativo, no puede conllevar la pérdida de mencionado derecho a deducir”. Sul punto l'A. precisa che in Spagna “frente a un posicionamiento inicial en el que se mantenía el criterio que exigía el contar con tal factura completa para el ejercicio de dicho derecho, posteriormente se fue abriendo paso una interpretación más amplia y espiritualista según la cual la omisión de cualquier requisito no priva a la factura de efectos fiscales y no impide en todos los casos el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas soportadas, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato y su valor probatorio es equiparable al del resto de los documentos privados (que, aun siendo

modifiche apportate con la Direttiva 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE, in vigore dall'11 agosto 2010, l'art. 178 dispone che "Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6; ...."<sup>335</sup>. Nel capo III sono stabiliti a loro volta i soggetti obbligati all'emissione della fattura (in genere il soggetto passivo che effettua l'operazione di cessione di beni o di prestazioni di servizi), con riferimento a talune fattispecie i termini e le modalità per l'emissione ed il contenuto della stessa, oltre che le disposizioni per l'emissione e la qualificazione della fattura elettronica.

La Direttiva comunitaria dunque, per un verso, qualifica la fattura come atto obbligatorio il cui contenuto è ora indicato nell'art. 226 della Direttiva n. 2006/112/CE, per altro verso, ne prescrive di regola il possesso ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, in quest'ultimo senso deponendo il rinvio in senso all'art. 179 alla disposizione di cui all'art. 178<sup>336</sup>.

---

incompleto o incorrecto, no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido, en virtud de la llamada apreciación conjunta de la prueba". Cfr. GARCÍA NOVOA C., *La deducción del IVA*, cit., p. 33 ss., spec. p. 44, con riferimento alla trasposizione spagnola delle disposizioni comunitarie, precisa che "Cuando hablamos de requisitos formales, especialmente en lo relativo a un derecho como la deducción del IVA soportado, (...) suele entenderse que las exigencias formales no pueden menoscabar el ejercicio de un derecho vinculado a la neutralidad, que es la esencia del Impuesto".

<sup>335</sup> Secondo, TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., 2013, p. 1254, "an invoice has three functions: it contains information as to which VAT regime is applicable, it enables the tax authorities to carry out controls and it enables customers to prove, if necessary, their right to deduction". Sul punto v. CASAS AGUDO D., *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el Iva y principio de proporcionalidad*, in *Crónica tributaria*, 2009, 13, p. 223 ss., spec. p. 232, distingue il diritto alla detrazione dall'esercizio dello stesso, definendo il primo come "como el derecho a sustraer o a restar las cuotas soportadas de las cuotas devengadas", ricordando che "la actuación de su contenido (...) acontecerá siempre en un momento posterior a la existencia del derecho y a la concurrencia de los requisitos precisos para su ejercicio, entre los que encontramos de carácter objetivo (qué cuotas tributarias son deducibles), subjetivo (quién tiene derecho a deducir), formales (como se acredita ese derecho) (...) y temporales (cuándo nace ese derecho y cuándo puede ser ejercido)".

<sup>336</sup> Sul punto v. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, § 16, in *Giur. imp.*, con nota di N. PENNELLA, nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2004, I, p. 5583 ss.. In dottrina v. TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., 2013, p. 1162 ss..

Occorre poi ricordare che in tema di esercizio della detrazione all'art. 179 della Direttiva rifiuta (già art. 18, par. 2, della sesta Direttiva) è prescritto che "Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178."

Sulla rilevanza della fattura la Corte a partire dalla sentenza sul caso *Jeunebomme* chiarisce che il soggetto passivo, al fine di poter detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o versata per i beni che gli sono o saranno forniti e per i servizi che gli sono o saranno prestati da un altro soggetto, "dev'essere in possesso di una fattura stesa conformemente all'art. 22, n. 3, della direttiva [art. 18, n. 1, lett. a)]"<sup>337</sup>. La fattura "in regola" rappresenta per l'Avvocato Generale "il biglietto di entrata al diritto a detrazione ..., ma se la fattura".

Gli Stati membri hanno la facoltà di prescrivere ulteriori indicazioni per garantire l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria. Siffatte indicazioni tuttavia devono "limitarsi a quanto necessario" per il raggiungimento di dette finalità e, inoltre, non devono, per il loro numero e per la loro tecnica, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione.

Quanto al profilo probatorio, *id est* ai documenti che in caso di contestazione attestano la legittimità della detrazione operata, la Corte, fin dalla sentenza sul caso *John Reisdorf*<sup>338</sup>, ha chiarito che la nozione di "fattura" va interpretata con riguardo al combinato disposto degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta Direttiva dal quale si evince che gli Stati membri possono intendere per "fattura" non soltanto l'originale, ma anche qualsiasi altro documento equivalente che soddisfi i criteri dagli stessi stabiliti<sup>339</sup>.

In tale occasione il Giudice comunitario precisa inoltre che occorre distinguere l'esercizio del diritto a detrazione dalla prova di tale diritto all'atto di controlli eseguiti successivamente e, conseguentemente, le disposizioni sull'esercizio da quelle sulla prova.

L'art. 18 della sesta Direttiva si occupa "soltanto dell'esercizio del diritto

---

<sup>337</sup> Corte di Giustizia, 14 luglio 1988, cause riunite C-123/87 e C-330/87, *Léa Jeunebomme e Société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGP"*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1988, p. 4517 ss..

<sup>338</sup> V. Corte di Giustizia, 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1996, I, p. 6257 ss..

<sup>339</sup> Corte di Giustizia, 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf*, § 25, cit..



a detrazione e non disciplina la prova di tale diritto dopo che è stato esercitato dal soggetto passivo”. In mancanza di norme specifiche relative alla prova del diritto a detrazione, gli Stati membri hanno il potere di prescrivere la produzione dell'originale della fattura per comprovare tale diritto, nonché quello di ammettere, se il soggetto passivo non ne è più in possesso, altre prove attestanti che l'operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta<sup>340</sup>.

Sull'interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), e dell'art. 18, n. 2, co. 1, della

---

<sup>340</sup> Cfr. GONZÁLEZ ORTIZ D., *El ejercicio a posteriori del derecho a la deducción del IVA*, in *Tribuna Fiscal: Revista tributaria y financiera*, 2008, 217, p. 14 ss., nel rinviare a CHECA GONZÁLEZ C., *El derecho a la deducción del IVA*, in *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, 2006, p. 42, e a MAGRANER MORENO F., *Tributación de Abogados y Procuradores*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, con riferimento alla trasposizione del diritto comunitario nel panorama normativo spagnolo, afferma che “Cuando el hecho de estar en posesión de la factura es tomado como un requisito de deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas, olvidando que se exige por ser un medio de acreditar la concurrencia de las demás condiciones de deducibilidad, entonces el establecimiento de este requisito aparece como un capricho del legislador (...). En cambio, cuando la posesión de la factura se toma no como un requisito de deducibilidad, sino como un medio prueba, pero como un medio de prueba tasada, entonces, impedir al sujeto acreditar la deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas por otros medios idóneos, (...) puede implicar la vulneración del principio de tutela judicial efectiva recogido en (...) la Constitución”. Inoltre, l'Autore aggiunge che “no resulta razonable impedir la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas que sean deducibles, por no encontrarse el sujeto pasivo en posesión del documento acreditativo de su derecho (...) cuando existan otros medios de prueba que permitan acreditar suficientemente la misma realidad”. Sul punto GARCÍA NOVOA C., *La deducción del IVA*, cit., p. 33 ss., spec. p. 46, nel rinviare a MERINO JARA I., *Facturas y registros. Requisitos y efectos fiscales*, *Lex Nova*, Valladolid, 1999, p. 34, precisa che “la preferencia de medios probatorios”, in questo caso la fattura, non “dificultaría de forma desproporcionada el ejercicio de la deducción”, a condizione che tale prova non si converta “en prueba exclusiva o tasada, porque eso sería tanto como convertir un requisito esencialmente formal en un requisito sustancial. En suma; no existe ningún documento que determine, por sí sólo, la existencia o no del derecho a la deducción del IVA soportado”. Per altro verso cfr. MERINO JARA I., *Las facturas y los requisitos documentales para la deducción del IVA*, in *Tecnos. Colección de jurisprudencia práctica*, Madrid, 1991, il quale, come riportato da HURTADO FERNÁNDEZ E., *Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido Soportado. Obligación del sujeto pasivo de estar en posesión de una factura*, cit., par. 4, ritiene che “el sujeto pasivo no debe tener vedada la posibilidad de demostrar la realidad y circunstancias de la operación”. A tal proposito, HERRERA MOLINA M., *La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a deducción en el IVA*, in *Impuestos*, 1997, 1, p. 1111 ss., come riportato da HURTADO FERNÁNDEZ E., *op. cit.*, par. 4, considera “admisibles otros medios de prueba, en caso de que la emisión de duplicado no sea posible, para evitar la indefensión del interesado”.

sesta direttiva, degli artt. 178 e 179 la Corte torna a pronunciarsi con la sentenza sul caso *Terra*<sup>341</sup>, ove è chiamata a decidere se l'art. 18, n. 2, co. 1, della sesta Direttiva (ai sensi del quale "Il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione" ora sostanzialmente riprodotto nell'art. 179 cit.) vada interpretato nel senso che il diritto alla deduzione possa essere esercitato in relazione al periodo di imposta durante il quale coesistono i due presupposti previsti dalla detta disposizione ossia in quello nel quale il diritto a deduzione è sorto e il soggetto passivo è in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, della sesta Direttiva medesima<sup>342</sup>.

Detta questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia avente ad oggetto il diniego della detrazione dell'IVA operata da un soggetto passivo tedesco per i servizi fornitigli nel corso dell'anno a causa del mancato possesso delle relative fatture. In particolare nel caso le fatture erano state emesse dal prestatore nel mese di dicembre dell'anno di effettuazione delle operazioni ma erano pervenute al committente a gennaio dell'anno successivo.

Tale problematica a sua volta si era posta in quanto la disposizione tedesca di attuazione del citato art. 18 non sembrava stabilire con precisione se la detrazione potesse essere esercitata nel periodo nel corso del quale era sorto il diritto alla deduzione ovvero in quello in cui coesistevano i requisiti del possesso della fattura e del diritto alla deduzione. In tale occasione la Corte – dopo avere ribadito che l'art. 18 della sesta Direttiva verte sui presupposti per l'esercizio del diritto alla deduzione (prescrivendo il possesso della fattura o di un documento equivalente), mentre la sussistenza di detto diritto è disciplinata dall'art. 17 di tale direttiva (il quale al n. 1 prevede che il diritto alla deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile) – afferma che la deduzione deve essere operata con riguardo al periodo d'imposta nel quale coesistono i due presupposti previsti dall'art. 18, n. 2, primo comma, della Direttiva stessa<sup>343</sup>. Per l'esercizio della

---

<sup>341</sup> Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, in *Giur. imp.*, con nota di PENNELLA N., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2004, I, p. 5583 ss.. V. anche Conclusioni dell'Avvocato Generale Christine Stix-Hackl, presentate il 16 ottobre 2003.

<sup>342</sup> Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, § 16, cit..

<sup>343</sup> Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, § 30 e § 34, cit..

detrazione occorre pertanto che la cessione di beni o la prestazione di servizi sia stata effettuata e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o di un altro documento considerato ad essa equivalente, secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato<sup>344</sup>.

Tale interpretazione – precisa la Corte – è conforme al principio di neutralità e non comporta alcuna lesione del principio di proporzionalità<sup>345</sup>. Infatti, da un lato, la coesistenza dei suddetti presupposti è funzionale a garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria<sup>346</sup> e, dall'altro, il pagamento per una cessione di beni o una prestazione di servizi e, dunque, il versamento dell'IVA a monte di regola non avviene prima della ricezione della relativa fattura<sup>347</sup>.

Altrimenti detto, stante che prima del versamento non si può ritenere che l'IVA gravi su una data operazione e posto che in linea di principio i soggetti passivi effettuano pagamenti (e, quindi, versano l'IVA a monte) solo dopo avere ricevuto la fattura, l'avere subordinato l'esercizio della detrazione anche al possesso della fattura è conforme al principio secondo il quale il diritto alla deduzione si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte<sup>348</sup>.

La sentenza della Corte – se, per un verso, sembra confermare che le “modalità di esercizio” del diritto a detrazione “non sono libere, ma vincolate”<sup>349</sup> – per l'altro, sembra introdurre la distinzione tra condizioni sostanziali per la sussistenza di detto diritto stabilite dall'art. 17 e presupposti per l'esercizio del diritto alla deduzione previste dall'art. 18, il

---

<sup>344</sup> Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, § 34, cit..

<sup>345</sup> CASAS AGUDO D., *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el Iva y principio de proporcionalidad*, cit. p. 223 ss., spec. pp. 240 - 243, definisce la proporzionalità come “factor de flexibilización del rigor formalista en torno al ejercicio del derecho” e ricorda che il giudizio di proporzionalità comporta “la constatación de la correspondencia de los medios jurídicos adoptados en un caso concreto con los principios subyacentes en la normativa comunitaria primaria o secundaria” e “la individualización de los distintos medios alternativos más oportunos y legítimos para la realización de los fines de interés público”.

<sup>346</sup> Sul punto viene richiamata la sentenza Corte di Giustizia, 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf*, § 24, cit..

<sup>347</sup> Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, § 36 e § 37, cit..

<sup>348</sup> Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, § 35, cit..

<sup>349</sup> Così LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'I.V.A.*, cit., p. 82.

quale all'uopo di regola prescrive (solo) il possesso della fattura<sup>350</sup>.

Quanto al contenuto della fattura, nella sentenza sul caso *HE*, la Corte chiarisce che la sesta Direttiva non impone indicazioni obbligatorie diverse dai requisiti minimi prescritti dall'art. 22, n. 3, lett. b), della sesta Direttiva (ora art. 226 della Direttiva rivista), ai sensi del quale la fattura deve indicare in modo distinto, ai fini dell'esercizio del diritto alla deduzione, il prezzo al netto dell'imposta e l'imposta corrispondente per ogni singola aliquota nonché, eventualmente, l'esenzione<sup>351</sup>. Gli Stati membri possono avvalersi della facoltà prevista dall'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta Direttiva (di prevedere altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi) per stabilire – oltre che i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura – anche l'obbligo di ulteriori indicazioni in fattura. Siffatte indicazioni però devono essere necessarie per garantire la riscossione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione finanziaria e non devono, per il loro numero e per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione<sup>352</sup>.

Sulla base di tale principio i Giudici comunitari concludono nel senso che ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta Direttiva – in una fattispecie come quella oggetto della causa principale, nella quale non sussiste alcun rischio di frodi o abusi (in quanto “una comproprietà di fatto tra coniugi ... non possiede, di per sé, lo status di soggetto passivo” e nell'ambito di essa “solamente uno dei coniugi svolge un'attività economica” – una fattura rilasciata indistintamente ai coniugi in comproprietà e senza menzione delle frazioni del prezzo e dell'imposta sul valore aggiunto corrispondenti alla quota di comproprietà di ciascuno è sufficiente a consentire l'esercizio della detrazione dell'IVA assolta dal coniuge unico soggetto passivo d'imposta relativamente all'acquisto e alla ristrutturazione della parte dell'immobile da questi utilizzato esclusivamente per fini professionali<sup>353</sup>. In assenza di un rischio di frodi o abusi risulterebbe

---

<sup>350</sup> Occorre rilevare, innanzitutto, che l'art. 18 della sesta direttiva verte sui presupposti per l'esercizio del diritto alla deduzione, mentre la sussistenza di un diritto del genere è disciplinata dall'art. 17 di tale direttiva (v. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*, § 71, cit.).

<sup>351</sup> Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 76 e § 77, cit..

<sup>352</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*, § 80, cit., ove è richiamata la sentenza 14 luglio 1988, cause riunite C-123/87 e C-330/87, *Jeunehomme e EGI*, § 17, in *Raccolta della giurisprudenza*, 1987, p. 4517 ss..

<sup>353</sup> V. SWINKELS J., *Asset Labelling for VAT Purposes*, cit., p. 8 ss., e TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., 2013, p. 370 ss., i quali affermano che “We agree

infatti incompatibile con il principio di proporzionalità negare al coniuge soggetto passivo il diritto alla deduzione unicamente sulla base del rilievo che le fatture non recano le menzioni prescritte dalla vigente normativa nazionale.

Sulla valenza ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione degli adempimenti contabili e dichiarativi si è pronunciata la Corte con la sentenza sul caso *Ecotrade*, emessa su rinvio della Commissione tributaria provinciale di Genova in relazione ad una controversia avente ad oggetto il disconoscimento della detrazione dell'IVA su prestazioni di trasporto marittimo rese da società comunitarie a una società italiana a causa del mancato adempimento degli obblighi contabili relativi al regime dell'inversione contabile dovuto ad un errato trattamento delle operazioni<sup>354</sup>.

In specie la società, avendo ricevuto dai prestatori fatture nelle quali non era stato indicato l'importo dell'IVA e in talune delle quali si dichiarava che le operazioni erano esenti, aveva ritenuto che le suddette operazioni non fossero soggette ad IVA e conseguentemente aveva annotato le fatture di cui trattasi esclusivamente nel registro degli acquisti, e non anche in quello delle fatture emesse. Le operazioni controverse erano invece qualificate come servizi di trasporto intracomunitario di beni, soggetti ad IVA, ai quali

---

with the approach of the Court of Justice rejecting the AG's conclusion that a person who has only partially paid, in accordance with his share, the cost of the building, should therefore only partially be relieved of the related VAT. As input VAT is deductible an amount equivalent to that relating to the share in the item which a taxable person uses exclusively for business. We note that the Court refers to the unlikelihood of any fraud or abuse in the present case; are we to assume that the risk of fraud or abuse would have resulted in a different decision regarding the right to deduct? It seems to us that the Court leaves the possibility open to deny deduction based on the non-fulfilment of invoice requirements when there is in fact a risk of fraud or abuse" (p. 372).

<sup>354</sup> Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, § 72, in *Giur. imp.*, 2008, 4, con nota di FALCONE F., nonché in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008, I, p. 3457 ss., in *Giur. it.*, 2008, p. 2630 ss., con nota di GIANONCELLI S., *Il diritto alla detrazione dell'iva negli acquisti intracomunitari: termine per l'esercizio ed irrilevanza degli adempimenti formali*, nonché in *Rass. trib.*, 2008, 3, p. 892 ss., con commento di C. DE PIETRO, *Reverse charge e limiti di detrazione nell'Iva*, ovvero in *Dir. prat. trib.*, 2008, 4, 2, p. 1141 ss., con commento di RAGGI N., *L'errata contabilizzazione di operazioni soggette a reverse charge non giustifica il recupero dell'Iva. Sulle sanzioni l'ultima parola spetta al giudice nazionale*, in *Tax Notes International*, 2008, 50, 7, p. 520 ss., con commento di D'ANGELO G., *Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says*. In dottrina v. CASAS AGUDO D., *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad*, cit., p. 223 ss..

e ad essi era applicabile il regime dell'inversione contabile dall'a.f., la quale rettificava le dichiarazioni fiscali della società committente (*Ecotrade*). In specie l'Ufficio chiedeva il pagamento dell'imposta dovuta sulle suddette prestazioni per inosservanza degli obblighi contabili relativi al regime dell'inversione contabile e negava il diritto alla detrazione perché non esercitato entro il termine biennale decorrente dal momento in cui tale imposta era divenuta esigibile a causa del decorso del termine biennale di cui all'art. 19 o meglio a causa della mancata annotazione delle fatture (integrate) nel registro degli acquisti entro tale termine.

In tali circostanze la Corte è chiamata decidere se gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta Direttiva ostino ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'IVA la quale sanziona un'irregolarità contabile e di dichiarazione, quale quella controversa nelle cause principali, negando il diritto a detrazione in caso d'applicazione del citato regime dell'inversione contabile<sup>355</sup>.

---

<sup>355</sup> Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, § 38, cit.. Il Giudice del rinvio chiedeva inoltre alla Corte se gli artt. 17, 18, nn. 2 e 3, e 21, n. 1, lett. b), della sesta Direttiva ostino all'introduzione di un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA (quale quello previsto dalla normativa nazionale di cui trattasi nelle cause principali) in caso di applicazione del regime dell'inversione contabile. Sul tale questione v. CASAS AGUDO D., *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el Iva y principio de proporcionalidad*, cit., p. 223 ss., spec. p. 244, il quale sostiene che “el carácter desproporcionado de la actuación de la Agencia de las Entradas no radica tanto en la denegación de la práctica del derecho sino en la consideración de que la preclusión de la posibilidad de ejercicio del derecho de deducción se inició en el momento en que las cuotas fueron exigibles, esto es, desde la realización de las operaciones imponibles (que en este caso se consideraron exentas erróneamente por *Ecotrade*), y no en el momento en que el derecho pudo ser ejercitado, esto es, tras la regularización - a expensas de la comprobación administrativa - de las obligaciones formales y documentales relativas a las transacciones sujetas al régimen de inversión del sujeto pasivo, condición esencial para el ejercicio del derecho a la deducción”. Per altro verso, HOFER M., *Konterkariert eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzuges den Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems?*, in *SWK*, 2008, 32, p. 867 ss., spec. p. 869, afferma che “Schlussendlich muss eine derartige Frist zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen, womit ein Bruch mit dem Neutralitätsgrundsatz einhergehen muss. (...) Dieses Ergebnis kann m. E. durch die Aussage des EuGH betreffend die Ausschlussfrist weder beabsichtigt noch gewollt sein. (...) Denn Einschränkungen des Vorsteuerabzuges dürfen nur im Einklang mit den Bestimmungen der Richtlinie erfolgen, und da sich eine solche Begrenzung auf die Höhe der steuerlichen Belastung auswirkt, hat eine Einschränkung in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise zu gelten”. Sul punto l'A. aggiunge che “Betrachtet man die Rechtsprechung des EuGH zum bösgläubigen Steuerpflichtigen, der - zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes - in Rechnung gestellte Umsatzsteuer berichtigen kann, sofern die Gefährdung des

In risposta a detta questione i Giudici comunitari affermano che, in caso di applicazione del regime dell'inversione contabile, l'amministrazione finanziaria non può sanzionare con il diniego del diritto a detrazione un'irregolarità contabile consistente nel mancato adempimento degli obblighi del debitore di imposta, ossia nel caso nell'omessa emissione dell'autofattura e nella mancata annotazione della stessa nel registro delle vendite. La Corte giunge a tale conclusione in ragione non solo dell'esigenza di garantire la neutralità dell'IVA, ma anche della distinzione fra obblighi sostanziali e obblighi formali nonché sulla base della peculiarità del regime dell'inversione contabile nel quale nulla è dovuto in linea di principio all'Erario.

Segnatamente, secondo la Corte anzitutto l'inosservanza degli obblighi derivanti dall'art. 18, n. 1, lett. d), della sesta Direttiva (ora art. 178, lett. f, della Direttiva rifiuta), *id est* di emissione dell'autofattura prevista dall'art. 47, n. 1, del D.L. n. 331/97, non può privare il soggetto passivo del suo diritto a detrazione<sup>356</sup>.

Nel caso infatti – poiché “il regime dell'inversione contabile è incontestabilmente applicabile alle cause principali” e “l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA” – il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti,

---

Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt wird 27, erscheint die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eines gutgläubigen Steuerpflichtigen, dessen Handlungen auch zu keiner Gefährdung des Aufkommens führten, jedenfalls überzogen”. Sil tema v. anche D'ANGELO G., *Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says*, cit., p. 520 ss., definisce la sentenza Ecotrade come “contradictory”, poiché “On one hand, the ECJ stated that in principle, the right to deduct input VAT could be reasonably coupled with a time limit by national law. On the other hand, the ECJ judges deemed inconsistent with EU law the Revenue's practice of denying the right to deduct input VAT in case of reassessment on reverse charge procedure. It is not easy to reconcile the first part of the Ecotrade ruling with the second” ed afferma che “The reconciliation of the two assumptions could rely on the features of the reverse charge procedure. It is possible that, in the ECJ's view, under the reverse charge procedure, the right to deduct input VAT and the obligation to pay VAT stand together and fall together. So, a practice that would recover the VAT due but also deny the right to deduct input VAT appears disproportionate. Under the reverse charge procedure, deduction and debt are two sides of the same coin and the Revenue cannot assess one without recognizing the other. In the end, this practice leads directly to a breach of the neutrality principle that is a cornerstone of the overall VAT system”.

<sup>356</sup> Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, § 62, cit..

anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi<sup>357</sup>.

Il diritto a detrazione non può essere negato neanche a causa dell'inosservanza degli obblighi contabili e di dichiarazione, anche perché in quanto una tale sanzione – osserva la Corte – eccederebbe chiaramente quanto necessario sia per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi sia per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi, ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta Direttiva (ora art. 273 della Direttiva rifiuta)<sup>358</sup>. In sostanza essa sarebbe contraria al principio di proporzionalità<sup>359</sup>.

---

<sup>357</sup> Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, § 63 e § 64, cit., ove, per analogia, è richiamata la sentenza 27 settembre 2007, C 146/05, *Collée*, § 31, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2007, I, p. 7861 ss..

<sup>358</sup> Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, § 67 e § 68, cit..

<sup>359</sup> Cfr. D'ANGELO G., *Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says*, cit., p. 520 ss., osserva che "The Court pointed out that the neutrality principle implies that deduction of input VAT should be allowed when the substantive requirements are satisfied, even when the taxpayer has failed to comply with some of the formal requirements. In that case, the ECJ views the denial of the right to deduct input VAT as a disproportionate measure because it distorts the VAT's neutrality. Member states are, of course, allowed to impose fines on the taxpayer for failure to comply with the reverse charge procedure, but denying the deduction of input VAT goes further than necessary to ensure the correct application of the VAT system. In fact, it systematically breaches the inherent neutrality of the reverse charge procedure, undermining the right to deduct VAT. As a disproportionate practice, it should be deemed inconsistent with the EU law, and, consequently, the national judge should dismiss it, granting the taxpayer the right to deduct input VAT." A tal proposito, CHECA GONZÁLEZ C., *El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales*. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 28 de octubre de 2005, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2006, 1, p. 1410 ss., con riferimento alla trasposizione spagnola del sistema iva comunitario, afferma che l'importanza fondamentale del diritto alla detrazione "obliga a flexibilizar el rigor formalista, otorgando, pues, relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen del impuesto". Sul punto l'Autore aggiunge che tale criterio antiformalista deve essere esteso "también respecto a las obligaciones contables y registrales" in quanto tali obblighi "deben considerarse simplemente como una exigencia para verificar la correcta aplicación del sistema IVA; pero no, desde luego, como un requisito para ejercer el derecho a la deducción". Inoltre, l'Autore, nel rinviare a GARCÍA NOVOA C., *El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea*, in *Temas tributarios de actualidad*, 2004, 16 - 18, p. 29 ss., e a MARTÍN FERNÁNDEZ - RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La relevancia del registro de las operaciones a efectos de la deducción de las cuotas soportadas en el IVA*, in *Temas tributarios de actualidad*, 2004, 13 - 15, p. 6, precisa che tali



La Corte chiarisce infine che un'inosservanza di obblighi contabili come quella di cui alle cause principali non può essere assimilata ad un'operazione inficiata da frode o da un uso abusivo delle norme comunitarie, in quanto non è effettuata per ottenere un indebito vantaggio fiscale<sup>360</sup>.

Tale inadempimento infatti non implica un rischio di perdite di entrate fiscali, posto che nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile nulla è dovuto in linea di principio all'Erario<sup>361</sup>.

In sostanza la prassi dell'a.f. italiana è contraria al principio di proporzionalità, in quanto – per un verso comporta una violazione della neutralità dell'IVA – per altro verso non è giustificata dall'esigenza di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le frodi in quanto in linea di principio (se i requisiti sostanziali per la detrazione sono soddisfatti) in caso di applicazione del reverse charge non ci può essere danno per l'Erario<sup>362</sup>.

La circostanza che nel meccanismo di inversione contabile l'omessa autofatturazione, in via di principio, non comporti alcun pregiudizio finanziario per l'Erario non solo rende palese la violazione del principio di proporzionalità ma comporta l'irrilevanza nel ragionamento della Corte dell'elemento psicologico relativo alla buona fede del contribuente<sup>363</sup>.

---

obblighi “registrales y contables no afectan, en absoluto, al ejercicio del derecho a la deducción” in quanto costituiscono “unos deberes formales complementarios (...) cuyo cumplimiento no aparece configurado normativamente como presupuesto del mismo, por lo que hay que afirmar, en principio que la inobservancia de las citadas obligaciones contables y registrales únicamente puede dar lugar a la imposición de las correspondientes sanciones, pero nunca a impedir el derecho a la deducción”.

<sup>360</sup> Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, § 71, cit..

<sup>361</sup> Sull'influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia nel caso *Ecotrade*, v. VARGOULEV I., *The Bulgarian VAT System To Be Evaluated by the ECJ*, in *International VAT Monitor*, 2012, 1, pp. 31 e ss.. In particolare, l'autore precisa che il legislatore bulgaro ha rimosso il termine di 3 mesi per l'esercizio del diritto alla detrazione, che decorreva dalla data di esecuzione dell'operazione imponibile nell'ambito del regime di *reverse charge* ovvero per gli acquisti intracomunitari.

<sup>362</sup> Sull'applicazione dei principi di effettività e di equivalenza e sulla compatibilità delle disposizioni e prassi amministrative interne con la normativa comunitaria in relazione alla giurisprudenza del caso *Ecotrade*, v. CASAS AGUDO D., *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el Iva y principio de proporcionalidad*, cit., p. 223 ss..

<sup>363</sup> In tal senso v. anche GIANONCELLI S., *Il diritto alla detrazione dell'iva negli acquisti intracomunitari: termine per l'esercizio ed irrilevanza degli adempimenti formali*, cit., p. 2632. L'A. a riguardo evidenzia che “Sotto tale profilo, la posizione dei Giudici comunitari si discosta significativamente da quella adottata con riguardo agli strumenti di contrasto alle

La rilevanza della distinzione fra requisiti sostanziali (necessari per la sussistenza del diritto a detrazione) e quelli formali (previsti per il suo esercizio) è ribadita nella sentenza sul caso *Nidera*<sup>364</sup>, ove la Corte è chiamata a stabilire se “la Direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo IVA che soddisfa i requisiti materiali per detrarre quest’ultima, conformemente alle disposizioni di tale Direttiva, possa essere privato della possibilità di esercitare il suo diritto alla detrazione da una normativa nazionale che vieta la detrazione dell’IVA versata in

---

cosiddette “frodi carosello”, giacché in tale ambito “verosimilmente proprio in considerazione della perdita sofferta... dal Fisco” la buona fede del soggetto passivo è ritenuta decisiva ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione dell’imposta. I principi enunciati in tale sentenza sono stati, almeno in parte, fatti propri dall’Agenzia delle Entrate con l’adozione della Risoluzione ministeriale 6 marzo 2009, n. 56/E (in *bancadati fisconline*). Invero in essa, da una parte, si afferma che nel caso in cui venga accertata una violazione degli obblighi imposti dal regime del reverse charge che comporti l’assolvimento del tributo contestualmente all’accertamento del debito d’imposta deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione; con la conseguenza che, qualora l’IVA sia interamente detraibile, il contribuente non è tenuto al materiale versamento della stessa. Dall’altra parte si aggiunge che per la violazione degli obblighi in questione è irrogata una sanzione amministrativa prevista dall’art. 6, co. 9 bis, D.Lgs. n. 471/97 compresa fra il 100 e il 200% dell’imposta, con un minimo di euro 258. Rimane pertanto irrisolto la questione delle sanzioni, le quali nella misura in cui sono irrogate per un ammontare pari se non maggiore all’imposta comportano in ogni caso una violazione del principio di proporzionalità. Il regime sanzionatorio relativo all’inosservanza degli obblighi previsti in caso di applicazione del regime del reverse charge è stato del tutto riformulato con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. In particolare il comma 9 bis, nella formulazione in vigore dal 2016, dispone l’irrogazione di una sanzione compresa tra 500,00 euro e 20.000,00 euro a carico del cessionario o del committente che omette di effettuare gli adempimenti relativi all’inversione contabile. Se l’operazione non risulta dalla contabilità, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il 5% ed il 10% dell’imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro. Sono stati inoltre aggiunti i commi 9-bis1 e 9-bis2 i quali riguardano le ipotesi in cui, in presenza delle condizioni per l’applicazione dell’inversione contabile, l’imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi è stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore (co. 9-bis1) o dal cessionario/committente (co. 9-bis2). In entrambi i casi è prevista di regola l’irrogazione di una sanzione amministrativa compresa fra 250,00 euro e 10.000,00 euro, salvo che l’applicazione dell’imposta mediante l’inversione contabile (anziché nel modo ordinario) è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente/prestatore o il cessionario/committente era consapevole. In quest’ultima ipotesi è irrogata una sanzione compresa tra il 90% o il 180% dell’imposta.

<sup>364</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2010, I, p. 10385 ss.. In dottrina v. TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, cit., 2013, p. 1148 ss..

occasione dell'acquisto di beni qualora tale soggetto passivo non si sia registrato come soggetto passivo dell'IVA prima d'impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponibile"<sup>365</sup>.

La Corte risolve la questione posta alla sua attenzione proprio alla luce dei principi affermati in *Ecotrade*<sup>366</sup> ovvero a partire dall'affermazione secondo la quale "nel contesto del regime dell'inversione contabile, ... il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenze 8 maggio 2008, cause riunite C 95/07 e C 96/07, *Ecotrade*, Racc. pag. I 3457, punto 63, e 30 settembre 2010, causa C 392/09, *Uszodaépítő*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 39)"<sup>367</sup>.

In particolare – poiché nella fattispecie de qua, analogamente al caso *Ecotrade*, era pacifica la sussistenza delle condizioni sostanziali previste dall'art. 168 della Direttiva rifiuta per la spettanza del diritto a detrazione<sup>368</sup> – la Corte ribadisce anzitutto che ai sensi dell'art. 178, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE l'esercizio del diritto alla detrazione è "subordinato ad un solo requisito formale" attinente al possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli 220-236 e 238-240 di tale Direttiva<sup>369</sup>. Di conseguenza, aggiunge la Corte, "l'identificazione prevista all'art. 214 della direttiva 2006/112, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima, (...), non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo"<sup>370</sup>.

Sulla base di tali argomenti giunge alla conclusione che "non si può impedire ad un soggetto passivo IVA di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile"<sup>371</sup>.

Alla luce della sentenza in esame risulta pertanto confermato non soltanto che "i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della Direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono in ogni caso eccedere

---

<sup>365</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 33, cit..

<sup>366</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 43, cit..

<sup>367</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 42, cit..

<sup>368</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 44, cit..

<sup>369</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 47, cit..

<sup>370</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 50, cit..

<sup>371</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 51, cit..

quanto necessario a tal fine e non devono mettere in discussione la neutralità dell’IVA”, ma ancor prima la diversa rilevanza (del possesso) della fattura rispetto agli ulteriori adempimenti di carattere formale previsti dalla Direttiva o adottati dai legislatori nazionali entro i suddetti limiti.

Dalla sentenza in esame emerge infatti che l’esercizio della detrazione può essere solo subordinato al possesso della fattura. Secondo la Corte infatti “È vero che i soggetti passivi hanno anche l’obbligo di dichiarare l’inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività, conformemente ai provvedimenti adottati a tal fine dagli Stati membri, e ciò in forza dell’art. 213 della direttiva 2006/112. Tuttavia, la Corte ha già dichiarato che una siffatta disposizione non autorizza affatto gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l’esercizio del diritto alla detrazione sino all’inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili oppure a precludere al soggetto passivo l’esercizio di tale diritto (v., per analogia, sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C 110/98 a C 147/98, *Gabalfrija e A.*, in Racc. pag. I 1577, punto 51)”<sup>372</sup>. Sulla base di tutti gli argomenti (in tal senso depone l’espressione “di conseguenza”) – e quindi non solo del tenore letterale e della collocazione ed interpretazione delle disposizioni di cui agli artt. 168 e 178 ma anche dell’art. 273 (cioè l’introduzione di ulteriori condizioni eccederebbe quanto necessario al fine di garantire l’esatta riscossione dell’imposta e di evitare evasioni) – i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell’art. 273 della Direttiva 2006/112, per assicurare l’esatta riscossione dell’imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine e non devono mettere in discussione la neutralità dell’IVA<sup>373</sup>.

Pertanto l’inosservanza degli obblighi formali diversi dal possesso della fattura previsti dalla Direttiva o introdotti dagli Stati membri può solo essere sanzionata, tenendo sempre a mente che la sanzione deve essere proporzionale. Sulla base di tali argomenti la Corte ritiene che la Direttiva rifiuta deve essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo dell’imposta sul valore aggiunto, il quale soddisfi i requisiti sostanziali per detrarre quest’ultima conformemente alle disposizioni di tale Direttiva e che si registri ai fini dell’imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole a decorrere dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo al diritto alla detrazione, possa essere privato della possibilità di esercitare tale diritto da parte di una normativa nazionale che vieta la detrazione dell’imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell’acquisto

---

<sup>372</sup> Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, § 48, cit..

<sup>373</sup> V., per analogia, sentenza 27 settembre 2007, C 146/05, *Collée*, § 26, cit., e giurisprudenza ivi citata.

di beni qualora tale soggetto passivo non si sia registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto prima d'impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponibile.

Dalla giurisprudenza fin qui esaminata risulta che a partire dalla sentenza sul caso Bockemühl sembra potersi ravvisare una progressiva svalutazione della rilevanza della fattura quale condizione per l'esercizio della detrazione<sup>374</sup>. La facoltà riconosciuta agli Stati membri di introdurre disposizioni volte a regolamentare gli adempimenti contabili non comporta una discrezionalità "piena" dei legislatori nazionali. Siffatte disposizioni – nella misura in cui tendono a sovvertire la logica propria del diritto a detrazione nel sistema IVA comunitario come interpretato dalla CGE – sono "tollerate" solo se effettivamente necessarie per garantire gli interessi erariali e la lotta all'elusione e alla frode ma in ogni caso devono essere tali da non precludere il diritto a detrazione. La tutela degli interessi erariali e la lotta all'elusione e alla frode sono senza dubbio obiettivi in ragione dei quali la Corte giustifica l'esistenza di norme che, regolamentando gli aspetti contabili, impongano il rispetto di talune formalità. Essi tuttavia trovano un limite nel principio di proporzionalità e in quello di effettività.

---

<sup>374</sup> Corte di Giustizia, 1 aprile 2001, C-90/02, *Bockemühl*, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2004, I, p. 3303 ss., in *Droit fiscal*, 2004, 41, *étude* 752, nonché in *Europe* 2004, comm. 234, con nota di KAUFF-GAZIN F.. Sul punto GARCÍA NOVOA C., *La deducción del IVA*, cit., p. 33 ss., spec. pp. 45-47, definisce il caso Bockemühl come un "punto de inflexión" rispetto alla giurisprudenza precedente, poiché, secondo l'autore, la Corte di Giustizia "cambia de criterio y se adscribe al antiformalismo", la cui portata non può essere circoscritta ad "un supuesto marginal u excepcional, y su filosofía puede tener un claro carácter expansivo", che sarebbe "aplicable a todos los supuestos de inversión del sujeto pasivo". Sul punto, García Novoa ritiene inoltre che, sulla base di quanto esposto, l'inadempimento alla "obligación de conservación de las facturas emitidas por el proveedor" potrà "ser objeto de la correspondiente sanción, por incumplimiento de una obligación de carácter formal, pero no puede impedir que el sujeto pasivo deduzca las cuotas". Per quanto concerne l'adempimento "de las obligaciones contables y registrales", l'autore sostiene che questi siano necessari per la "verificación de la correcta aplicación del sistema IVA" ma non possano considerarsi "como requisito para ejercer el derecho a la deducción". In questo senso, il diritto alla detrazione "sólo podría limitarse cuando el incumplimiento fuese de tal envergadura que impidiese verificar la correcta aplicación del impuesto", in quanto "las obligaciones contables y registra les no afectan al ejercicio del derecho a la deducción, que sólo depende de que se disponga del preceptivo documento justificativo".

## 2. Le condizioni formali per il diritto a detrazione nella giurisprudenza di legittimità

L'ordinamento nazionale conformemente alla direttiva subordina, sebbene non espressamente, l'esercizio della detrazione di regola al possesso della fattura<sup>375</sup>.

Tale condizione risulta dall'art. 25 del D.P.R. n. 633/72, il quale (nella formulazione rinveniente dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 56/98, con efficacia retroattiva dal 1° gennaio 1998) prevede, al primo comma, che il contribuente annoti le fatture e le bollette doganali “anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta”. È infatti evidente – come osservato da attenta dottrina – che “se le fatture devono essere numerate e annotate nel registro degli acquisti ‘anteriormente’ alla liquidazione periodica e alla dichiarazione annuale prima della detrazione, devono anche essere possedute dal contribuente che esercita il diritto alla detrazione.”<sup>376</sup>.

Il contenuto obbligatorio della fattura – la quale “costituisce una categoria imprescindibile al fine di ricostruire i profili teorici del tributo in

---

<sup>375</sup> Sulla funzione nel sistema IVA della fattura vedi MAFFEZZONI F., *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1973, p. 1174 ss.; FORTE N., *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1972, I, p. 332 ss.; RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 120, secondo il quale la fattura è “certificazione del diritto di detrazione, a prescindere” sia “dalla circostanza che l'imposta addebitata sia stata effettivamente assolta” sia “dalla circostanza che l'operazione economica” sottostante “possa essere sul piano del rapporto negoziale intersoggettivo valida...”. Sulla nozione di fattura v. ARDIZZONE G., voce *Fattura (dir. trib.)*, in *Noviss. Dig. it.*, appendice, III, Torino, 1980, p. 667 ss.; COCCO G., voce *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto civ.*, VI, Torino, 1991, p. 1 ss.; PANUCCIO V., voce *Fattura*, in *Enc. Dir.*, XVI, Milano, 1967, p. 1018 ss., spec. p. 1027, secondo il quale trattasi di una “dichiarazione di scienza”. Sottolinea, inoltre, che la fatturazione “intesa come rappresentazione cartolare primaria di fatti di gestione rilevanti ai fini del calcolo dell'IVA” dovrebbe essere analizzata “non ... come un atto (documentale, elettronico o cartaceo) nel quale essa si sostanzia, bensì come un procedimento seguendo il quale la fattura(zione) diviene così una fattispecie a formazione progressiva e con regole di emendabilità diverse a seconda della fase in cui l'errore si colloca”, M. GREGGI, *Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'IVA: presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture emesse*, in *Giur. imp.*, 2015, p. 4.

<sup>376</sup> Cfr. LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, cit., p. 81.

esame”<sup>377</sup> – è stabilito dall’art. 21 del D.P.R. n. 633/72<sup>378</sup>, il quale ne prescrive l’obbligo di emissione quando si effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA e indica gli elementi propri di siffatto documento che, al di là del *nomen*, la contraddistinguono<sup>379</sup>.

Dal tenore letterale della citata disposizione risulta, inoltre, che nell’ordinamento nazionale l’esercizio della detrazione è subordinato anche alla previa annotazione del documento di acquisto nel relativo registro<sup>380</sup>, adempimento previsto fin dalla formulazione originaria dell’art. 25 ma – come meglio si dirà - con un termine assai più ridotto<sup>381</sup>.

Infine, per quanto qui rileva l’art. 8 del D.P.R. n. 322/98 (il quale ha sostituito a decorrere dal 22 settembre 1998 l’art. 28 del D.P.R. n. 633/72), dispone al terzo comma che le “detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dall’articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto del

---

<sup>377</sup> Così COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., p. 808. Per l’A. “l’emissione della fattura si innesta a pieno titolo nel meccanismo di applicazione dell’iva, ..., con particolare riferimento ai fondamentali principi della rivalsa e della detrazione ...”.

<sup>378</sup> La fattura è stata definita come un documento di “secondo grado” fondato sulla base di un atto o contratto sottostante di “primo grado” (di vendita, di fornitura, di lavoro, d’opera, ecc.) relativo all’operazione documentata dalla fattura. Giuridicamente la fattura può essere qualificata come una dichiarazione di scienza o di verità che documenta la manifestazione di volontà del rapporto sottostante che è già in tutto o in parte documentato nel documento di “primo grado”. Sulla differenza tra documenti di primo e secondo grado si rinvia a PANUCCIO V., voce *Fattura*, cit., p. 1018 ss.. Sulla rilevanza della fattura nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto si rinvia a ARDISSONE G., voce *Fattura (dir. trib.)*, in *Noviss. Dig. it.*, appendice, III, Torino, 1980, p. 667 ss.; F. FORTE N., *La funzione della fattura nel sistema dell’Iva*, cit., p. 332 ss.; GREGGI M., *Detraibilità dell’imposta e fatturazione*, in *Lo stato della fiscalità dell’Unione europea*, tomo I, a cura di Di Pietro A., Roma, 2003, p. 408; SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell’ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 2, 1, p. 135 ss. Tale qualificazione giuridica si realizza anche nel modello di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto nel quale la fattura assume la qualifica di documento di “secondo grado” qualificato come una dichiarazione di verità, documentale ed obbligata giustificata da un’operazione sottostante soggetta al regime dell’imposta.

<sup>379</sup> In tal senso vedi LOGOZZO M., *Commento all’art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011, p. 244 ss., spec. p. 247 e pp. 250 - 251.

<sup>380</sup> Vedi LOGOZZO M., *Commento all’art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011, p. 270 ss..

<sup>381</sup> Invero l’art. 25 prima delle modifiche apportate con il D.Lgs. n. 313/1997 disponeva l’obbligo per il soggetto passivo di effettuare la registrazione “entro il mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso”.

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”, e non prevede più la perdita del diritto alle detrazioni non computate né nei mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale (cfr. art. 28, co. 4, del medesimo decreto).

Il diritto alla detrazione dell’IVA può pertanto essere esercitato entro i termini di cui all’art. 19 del D.P.R. n. 633/72, *id est* “al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”, ma a condizione che la relativa fattura venga registrata nello stesso periodo in cui è effettuata la detrazione, con ciò evidenziandosi un nesso indissolubile tra registrazione e detrazione<sup>382</sup>.

Nell’ipotesi in cui il contribuente provveda alla regolare annotazione delle fatture nel registro degli acquisti ma ometta di presentare la dichiarazione annuale, il diritto alla detrazione relativo alle operazioni a monte annotate dovrebbe ritenersi validamente esercitato (nelle liquidazioni periodiche), salvo il potere dell’amministrazione di procedere all’accertamento induttivo *ex art.* 55 del D.P.R. n. 633/72. L’omessa registrazione comporterebbe invece la decadenza dal diritto a detrarre la relativa imposta, fermo restando il diritto al rimborso.

Sulla rilevanza degli aspetti formali la dottrina maggioritaria ha per lo più adottato un approccio “rigoroso”, considerando condizioni *sine qua non* per il diritto a detrazione del soggetto passivo non solo la fattura<sup>383</sup> ma anche l’annotazione della stessa nel registro degli acquisti<sup>384</sup> e l’indicazione della relativa imposta nella dichiarazione annuale.

Quanto alla dichiarazione annuale IVA e segnatamente alla funzione alla

---

<sup>382</sup> Così LOGOZZO M., *L’obbligo di fatturazione nell’IVA*, cit., p. 114.

<sup>383</sup> Sul punto v. SALVINI L., *La detrazione dell’Iva nella sesta direttiva e nell’ordinamento interno: principi generali*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, cit., p. 1052, ove è puntualmente precisato che, in ragione dell’art. 18, par. 1, della sesta Direttiva il possesso della fattura non costituisce un requisito sostanziale ma “una mera condizione per l’esercizio del diritto di deduzione”.

<sup>384</sup> V. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, 5° ed., p. 222; M. Logozzo, *op. loc. ult. cit.*; F. RANDAZZO, *op. loc. ult. cit.*, secondo il quale “il diritto di detrazione sorge ... nel momento in cui il cessionario annota questo documento nell’apposito registro”. V anche LOGOZZO M., *Commento all’art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, cit., p. 270 ss. Di diverso avviso sembrano essere A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, cit., pp. 709-710, il quale ritiene che “per potere esercitare il diritto medesimo (ndr a detrazione) il soggetto passivo deve aver ricevuto la fattura, a prescindere dalla registrazione di essa; ...”; S. BELTRANI - N. FORTE, *Il cosiddetto «anno di competenza» ai fini e la detrazione dell’imposta*, in *Corr. trib.*, 1987, p. 2389 ss..



quale essa in ambito IVA è preposta, si rinvencono in dottrina due posizioni antitetiche.

Secondo un orientamento la dichiarazione IVA, alla luce del peculiare meccanismo applicativo del tributo e degli obblighi di liquidazione periodica, si risolve soprattutto in un riepilogo degli adempimenti già eseguiti e di liquidazione definitiva, in relazione alle operazioni attive e passive dell'intero periodo d'imposta<sup>385</sup>; essa analogamente alla dichiarazione dei redditi assolverebbe alla funzione primaria di "portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria i comportamenti e le valutazioni che sono sottesi alla determinazione del tributo dovuto."<sup>386</sup>

Si è poi osservato che la natura ontologicamente riepilogativa non

---

<sup>385</sup> In tal senso v. GIOVANNINI A., *Commento all'art. 28 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011, p. 297 ss., in specie p. 298, il quale rinvia a FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 720 – nell'ed. 2014, p. 896; TESAURIO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2016, p. 256 il quale ritiene che la dichiarazione in larga misura sia "mera riproduzione di dati preesistenti, risultanti dai registri Iva".

<sup>386</sup> Così P. BORIA, *La dichiarazione tributaria*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Roma, 2013, p. 594. L'A. ritiene che la peculiarità principale della dichiarazione IVA riguardi la "funzione correttiva" dei comportamenti fiscali tenuti nel periodo di imposta. Secondo GIOVANNINI A., *Commento all'art. 28 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, cit., p. 297 ss. "Proprio sulla possibilità di domandare un eventuale rimborso, influisce il momento in cui l'ecedenza a credito viene determinata e, di conseguenza, si determina "il ruolo privilegiato" della dichiarazione I.V.A. annuale. .... Solo se la posizione creditoria risulti in via definitiva dalla dichiarazione annuale, potrà essere domandato il rimborso, nei limiti degli artt. 30 e 38bis del d.p.r. sull'I.V.A." (p. 301) Per quanto riguarda gli effetti che il mancato esercizio della detrazione in dichiarazione dispiega sulla più generale esistenza ed esercitabilità del diritto stesso attenta dottrina ritiene che "La mancata detrazione nell'esercizio di competenza oppure in quello indicato nell'opzione incidono esclusivamente su di un fattispecie delimitata ad uno dei modi previsti perché il contribuente possa non essere gravato della maggiore imposta sugli acquisti. Nessuna conseguenza si avrebbe, pertanto, sul diritto al rimborso cioè sull'esistenza stessa del credito, ...." (Così FICARI V., *La dichiarazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., p. 457 ss., spec. p. 475 e 476). Quanto alle conseguenze dell'omessa presentazione della dichiarazione sulla deducibilità dell'imposta sugli acquisti relativa al periodo cui si riferisce la dichiarazione .... "è decisiva la conclusione in base alla quale la manifestazione di un'opzione vincola sia il contribuente sia l'amministrazione fino a quando non sia revocata anche tacitamente per comportamento concludente. Di conseguenza il contribuente, pur non essendo in grado di detrarre l'imposta sugli acquisti con quella dovuta sulle operazioni passive, potrà comunque, ottenere il rimborso della maggiore imposta non essendo l'esistenza di quest'ultimo condizionata dal mancato esercizio della detrazione..." (Cfr. FICARI V., *La dichiarazione*, cit., p. 476).

esaurisce l'essenza giuridica della dichiarazione annuale IVA<sup>387</sup>, la quale si connota per una "funzione correttiva" dei comportamenti fiscali tenuti nel periodo di imposta in relazione al calcolo del pro rata e alle rettifiche delle detrazioni<sup>388</sup>.

Altra dottrina ritiene infine che la dichiarazione annuale abbia una funzione costitutiva, nel senso che essa "non si limita a liquidare effetti obbligatori in qualche modo preesistenti, ma li costituisce, ...", in quanto "ben può contenere un ammontare imponibile anche svincolato dall'adempimento dei precedenti obblighi documentali e contabili."<sup>389</sup>. Segnatamente si osserva che la funzione di riepilogo sia "recessiva nella disciplina di attuazione del tributo, almeno da quando è stato introdotto l'obbligo di un ulteriore specifico atto, la 'comunicazione' di una serie di dati 'risultanti dalle liquidazioni periodiche' (art. 8bis, D.P.R. n. 322/1998, aggiunto dall'art. 9, D.P.R. n. 435/2001)"<sup>390</sup>.

Per quanto riguarda le conseguenze che il mancato esercizio della detrazione in dichiarazione ovvero l'omessa presentazione della dichiarazione dispiega sull'esistenza ed esercitabilità del diritto stesso autorevole dottrina, in ragione dell'articolato normativo di cui al comma 4 dell'art. 28 cit., chiarisce preliminarmente che "... quando le detrazioni sono state, nel corso dell'anno, puntualmente registrate, l'omissione di esse nella dichiarazione annuale (ed il mancato riporto a nuovo nell'anno successivo)

---

<sup>387</sup> Vedi COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., p. 876.

<sup>388</sup> V. BORIA P., *op. loc. ult. cit.*, il quale rinvia sul punto a COPPOLA P., *La dichiarazione e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, p. 71; COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., pp. 877 - 878. Per quest'ultimo A. la dichiarazione annuale, inoltre, "lungi dall'essere identificabile come la fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria", costituisce il "titolo per la liquidazione (ed il conseguente versamento) del tributo".

<sup>389</sup> Cfr. M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, pp. 179-180, secondo il quale le situazioni a debito e quelle a credito antecedenti alla dichiarazione annuale si qualificano "in chiave meramente provvisoria"; "chi ritiene che le situazioni soggettive sussistano già a fine periodo, a prescindere dalla dichiarazione annuale, reputa coerente che, in ipotesi di eccedenze di detrazioni rispetto al versato, il credito esista già, salvo a doverlo sottoporre alla condizione risolutiva di un eventuale diverso effetto della dichiarazione, la quale è implicitamente connotata di forza costitutiva." Cfr. BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo: dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000, p. 134.

<sup>390</sup> Cfr. M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, *op.cit.*, pp. 179-180. L'A. ritiene, peraltro, che la comunicazione "abbia natura di dichiarazione tributaria, differendo da quella annuale solo sotto il profilo contenutistico, là più esteso". Diversa sembra essere l'opinione di P. COPPOLA, *La dichiarazione*, cit., p. 71 e ss. la quale ritiene che la comunicazione non abbia natura di dichiarazione e assegna alla dichiarazione annuale una funzione rettificativa.

non determina la perdita del diritto: diritto che, se non è fatto valere nei modi indicati dall'art. 30, potrà essere fatto valere con apposita domanda all'ufficio" e, in secondo luogo, che la situazione è analoga nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione<sup>391</sup>. Ad analoghe conclusioni giunge attenta dottrina, secondo la quale la mancata detrazione nell'esercizio di competenza "incide esclusivamente su di una fattispecie delimitata ad uno dei modi previsti perché il contribuente possa non essere gravato della maggiore imposta sugli acquisti. Nessuna conseguenza si avrebbe, pertanto, sul diritto al rimborso cioè sull'esistenza stessa del credito, ..." <sup>392</sup>.

Quanto alle conseguenze dell'omessa presentazione della dichiarazione sulla deducibilità dell'imposta sugli acquisti relativa al periodo cui si riferisce la dichiarazione "...è decisiva la conclusione in base alla quale la manifestazione di un'opzione vincola sia il contribuente sia l'amministrazione fino a quando non sia revocata anche tacitamente per comportamento concludente. Di conseguenza il contribuente, pur non essendo in grado di detrarre l'imposta sugli acquisti con quella dovuta sulle operazioni passive, potrà comunque, ottenere il rimborso della maggiore imposta non essendo l'esistenza di quest'ultimo condizionata dal mancato esercizio della detrazione..." <sup>393</sup>.

Di diverso avviso è autorevole dottrina, la quale ritiene, da un lato, che non sia "neanche configurabile un dato differenziale (quale l'eccedenza d'imposta) in assenza della formale individuazione delle relative componenti attive e passive" e che, dall'altro, l'amministrazione non possa "considerarsi debitrice, nei confronti del contribuente, in dipendenza di eventi ad essa neanche dichiarati" <sup>394</sup>.

---

<sup>391</sup> Cfr. F. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1466 ss., in specie p. 1469. Nello stesso senso vedi M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, pp. 209 - 210, il quale osserva che nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione annuale – posto che “non si discute sull'esistenza e permanenza del credito, che è già attuale” – non è preclusa al contribuente “la facoltà di esercitare il diritto al rimborso altrove e successivamente”; per l'A. “la regola generale stabilita dall'art. 30 prevede la dichiarazione annuale come momento e non come luogo per far valere il diritto del contribuente.”.

<sup>392</sup> In tal senso v. FICARI V., *La dichiarazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 457 e ss., in particolare pp. 475 e 476.

<sup>393</sup> Cfr. FICARI V., *La dichiarazione*, cit., p. 476.

<sup>394</sup> Cfr. LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, commento a Cass. Civ., Sez. V, 20 agosto 2004, n. 16477, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, 2, p. 146 ss., in specie p. 154. Tale ricostruzione troverebbe conferma sia nel previgente art. 28, co. 4, DPR 633 sia negli attuali artt. 28, co. 3 e 19, co. 1, stesso DPR,

In sintesi – pur essendo il diritto a detrazione un istituto centrale ed imprescindibile per il corretto funzionamento del sistema IVA – non solo si riscontrano in dottrina ricostruzioni affatto differenti in ordine all'individuazione delle condizioni “formali” che devono necessariamente essere rispettate dal soggetto passivo per potere beneficiare appieno di un diritto che l'ordinamento gli riconosce (e ancor prima sulla “natura” di siffatto “diritto”) ma soprattutto, la dottrina non sembra essere giunta all'individuazione di un minimo comune denominatore, se non con riferimento al possesso della fattura, unanimemente ritenuta imprescindibile.

Il che, come è evidente, genera un'incertezza, se possibile, maggiore di quella già riscontrata in ordine al requisito della “inerenza”. Questa incertezza non è accettabile in un sistema di diritto nel quale il principio della certezza è assunto a principio generale dell'ordinamento comunitario.

## 2.1 La fattura

Con riferimento alla “fattura” le questioni affrontate dalla giurisprudenza di legittimità riguardano essenzialmente la rilevanza probatoria della “fattura” per il riconoscimento del diritto a detrazione.

La difformità di vedute riscontrata in dottrina per certi versi si ripropone – forse non nella stessa misura – nella giurisprudenza di legittimità soprattutto con riferimento alla portata della dichiarazione annuale IVA ai fini sia delle detrazioni operate nel corso dell'anno sia e soprattutto della possibilità di riportare a nuovo (e dunque di utilizzare in detrazione nell'anno successivo) l'eccedenza detraibile maturata nel corso dell'anno laddove per quell'anno la dichiarazione risulti omessa.

In tema di fattura e diritto alla detrazione occorre preliminarmente precisare che le questioni sulle quali si è pronunciata la Suprema Corte

---

disposizioni che evidenziano che le detrazioni non rappresentano affatto il lato attivo di rapporti obbligatori con l'amministrazione finanziaria. In definitiva, conclude l'A., “Se manca la dichiarazione, non può dirsi compiutamente esercitato il diritto di detrazione, né sono configurabili eccedenze d'imposta in senso proprio”. Sul nesso fra dichiarazione e rimborso v. anche GIOVANNINI A., *op. ult. cit.*, p. 301 il quale ritiene che “Proprio sulla possibilità di domandare un eventuale rimborso, influisce il momento in cui l'eccedenza a credito viene determinata e, di conseguenza, si determina “il ‘ruolo privilegiato’ della dichiarazione I.V.A. annuale. .... “Solo se la posizione creditoria risulti in via definitiva dalla dichiarazione annuale, potrà essere domandato il rimborso, nei limiti degli artt. 30 e 38bis del d.p.r. sull'I.V.A.”

attengono a due ambiti: anzitutto quello relativo all'obbligatorietà del possesso della fattura e al contenuto della fattura e in specie al diritto a detrazione sulla base di fatture carenti delle indicazioni previste nell'ordinamento nazionale dall'art. 21; in secondo luogo, quello relativo alla rilevanza probatoria della "fattura" nell'ipotesi di disconoscimento del diritto a detrazione.

Le suddette problematiche, inerenti rispettivamente al profilo dell'esercizio del diritto a detrazione e alle modalità per provare tale diritto all'atto di controlli successivamente eseguiti, vanno analizzate separatamente, essendo differenti le relative discipline<sup>395</sup>.

Invero, sia la Direttiva sia il D.P.R. n. 633/72 disciplinano rispettivamente agli artt. 178 e 226 e agli artt. 21 e 25, solo il primo aspetto, e non anche quello sulla prova.

Per quanto concerne la prima delle suddette questioni, nella sentenza 9 aprile 2001, n. 5302<sup>396</sup> la Suprema Corte – seppur chiamata a pronunciarsi sulla legittimità del disconoscimento dei costi perché giudicati incongrui – relativamente all'efficacia probatoria delle fatture esibite dal contribuente in un *obiter dictum* afferma che “... In proposito, è noto che l'art. 21, comma 2, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972 (nel suo testo originario, rimasto invariato nel tempo) prescrive, tra l'altro, che ‘la fattura ... deve contenere ... natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione’. Orbene, le espressioni usate dal legislatore alludono certamente (anche) al ‘titolo’ determinativo della cessione di beni o della prestazione di servizi, la cui indicazione è indispensabile per la corretta applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e per l'esercizio dei relativi controlli previsti dalla legge”<sup>397</sup>. La Cassazione ha infatti precisato che “nel caso in cui il titolare di reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di una professione pretenda di dedurre dal reddito dichiarato come ‘inerenti’ le spese sostenute nell'esercizio della professione e riferite a ‘titoli’ distinti, ha l'onere di documentarle specificamente per ciascuno dei distinti titoli allegati”; lo

---

<sup>395</sup> In tal senso v. anche Corte di Giustizia, 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf*, § 25, cit..

<sup>396</sup> Cass. Civ., Sez. V, 9 aprile 2001, n. 5302, in banca dati *jisconline*.

<sup>397</sup> Nel caso l'Alto Consesso precisa che “L'indicazione del ‘titolo’ del corrispettivo fatturato risulta, comunque, determinante nei casi in cui con esso si intenda documentare un costo, una spesa od un onere che si pretenda dedurre come componente negativa del reddito dichiarato” e conclude nel senso che la troppo generica descrizione delle prestazioni rende legittimo l'intervento di accertamento e/o di rettifica dei costi dell'impresa, qualora non sia possibile stabilire, sulla base di quanto indicato sulle fatture o su altri documenti di addebito, l'inerenza del costo rispetto alla specifica attività dell'impresa che lo sostiene.

stesso problema riguarda ovviamente anche i redditi di impresa. Il carattere inderogabile della compiuta indicazione nella fattura del “titolo” o della causale dell’operazione (*id est* dei beni ceduti e dei servizi prestati) è ribadita dalla Suprema Corte nella sentenza 20 luglio 2012, n. 12663, ove è chiamata a pronunciarsi sul disconoscimento al contribuente del diritto a detrarre l’IVA relativa a prestazioni a questi rese da un’altra società del gruppo a causa della generica indicazione della causale (“servizi appaltati aziendali”) che a dire dell’Ufficio aveva reso incerta la voce di spesa e aveva impedito la “verifica della congruità della stessa”.

Nel caso a ben vedere la fattispecie in esame riguardava essenzialmente l’annosa problematica del *transfer pricing* interno qui anche con riferimento alla detraibilità dell’IVA (*id est* della “corretta” determinazione dei prezzi nel caso di transazioni fra società residenti appartenenti al medesimo gruppo) e più in generale quella inerente al potere dell’Ufficio di sindacare le scelte dell’imprenditore.

Tanto è vero che la Corte – dopo avere ribadito che rientra nei poteri dell’Ufficio quello di sindacare il contenuto delle fatture, pena “il pericolo di pregiudizio per l’Erario conseguente alla possibilità di una indiscriminata deducibilità dal reddito imponibile di costi inerenti sovradimensionati in quanto non corrispondenti al valore di mercato della controprestazione” – “ad onta della specifica individuazione del riferimento al valore normale dei beni o delle prestazioni di servizi effettuata dal legislatore IVA”<sup>398</sup> ritiene che il contribuente al fine di detrarre “l’IVA assolta per un costo inerente è comunque onerato della prova della ‘congruità della spesa’ anzitutto per il tramite di una fattura contenente le indicazioni stabilite dall’art. 21 citato, ...”<sup>399</sup>. Muovendo da tale assunto i Massimi Giudici confermano la decisione del Giudice di appello il quale aveva ritenuto la fattura non integrabile “*per relationem*” ad una “lettera commerciale”, qualificata quale mera proposta commerciale, ed in ogni caso ritenuta dal Supremo Collegio non idonea ad “individuare le prestazioni effettivamente erogate”.

La non puntuale indicazione del “titolo” dell’operazione sembra pertanto ostare alla detrazione dell’IVA indicata in fattura anche nella misura in cui non consente di individuare con esattezza l’oggetto dell’operazione e per tale via la congruità del corrispettivo fatturato, “ad onta”, come puntualmente osservato, “della specifica individuazione del riferimento al valore normale dei beni o delle prestazioni di servizi effettuata dal legislatore

---

<sup>398</sup> Così PENNELLA N., nota a Cass., 20 luglio 2012, n. 12663, cit..

<sup>399</sup> In tal senso, a proposito delle c.d. spese di regia, cfr. Cass., 21 dicembre 2009, n. 26851, in *CED Cass.*, 2009, e Id., 14 dicembre 1999, n. 14016, in *Giur. imp.*, 2000, 1, con nota di PENNELLA N., e sentenze ivi richiamate.

I.V.A.”<sup>400</sup>, come peraltro dedotto dal contribuente eccependo la violazione dell’art. 13 del D.P.R. n. 633/72 concernente la determinazione della base imponibile.

Secondo i Massimi Giudici la “determinazione della base imponibile, ai fini della applicazione della imposta, e la verifica della congruità della spesa, ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione dell’I.V.A. assolta a monte ...., si pongono su piani diversi e non incompatibili, venendo in questione solo nel secondo caso la verifica di congruità del valore della prestazione e la prova del carattere “inerente” della spesa ....”. In sostanza, sembrerebbe che il corrispettivo valga per il cedente ma non anche per il cessionario, il quale potrà detrarre l’I.V.A. indicata in fattura solo se il costo indicato è congruo.

### *2.1.1 Profilo probatorio della fattura*

La Direttiva rifiuta, come anticipato, si occupa all’art. 178 soltanto dell’esercizio del diritto a detrazione e non disciplina la prova di tale diritto dopo che è stato esercitato dal soggetto passivo; sicché, gli Stati membri hanno il potere di prescrivere la produzione dell’originale della fattura per comprovare tale diritto, nonché quello di ammettere, se il soggetto passivo non ne è più in possesso, altre prove attestanti che l’operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta. L’ordinamento italiano non ha introdotto particolari disposizioni sulla prova né con riguardo alla prescrizione della produzione dell’originale della fattura né con riferimento ad eventuali prove alternative.

I precetti all’uopo rilevanti devono pertanto essere tratti dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ritiene pacificamente che in caso di verifica o contestazione del diritto a detrazione l’onere della prova ricade sempre sul contribuente.

Tornando agli adempimenti “formali”, segnatamente, per i Massimi Giudici<sup>401</sup> la disciplina secondo la quale per la deducibilità dell’imposta occorre che il contribuente sia “in possesso delle relative fatture, le annoti in apposito registro (art. 25), ed, inoltre, conservi le une e l’altro (art. 39)”<sup>402</sup>,

---

<sup>400</sup> Così PENNELLA N., nota a Cass., 20 luglio 2012, n. 12663, cit.

<sup>401</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 16 luglio 2003, n. 11109, in *Giur. imp.*, 2003, 6, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p. 1591 ss.

<sup>402</sup> Così Cass. Civ., Sez. I, 26 settembre 1995, n. 10174, in *Rass. trib.*, 1997, p. 156 ss., con nota di NUZZO E., nonché in *Giust. civ.*, 1996, I, p. 2059 ss.. Nello stesso senso v. Cass. Civ., Sez. V, 16 luglio 2003, n. 11109, in *Giur. imp.*, 2003, 6, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p.

da una parte è conforme al criterio secondo cui la dimostrazione dei fatti costitutivi di un credito deve essere offerta da chi lo faccia valere, e dall'altra introduce limitazioni ai mezzi di prova, esigendo atti scritti, compilati e tenuti con specifiche modalità<sup>403</sup>.

Grava, dunque, sul contribuente l'onere di dimostrare la correttezza delle detrazioni IVA attraverso l'esibizione dei relativi documenti legittimanti, in assenza dei quali – anche in caso di accertamento induttivo *ex art. 55 del D.P.R. n. 633/72*<sup>404</sup> – l'esercizio del diritto di detrazione va considerato indebito e l'agenzia può procedere al recupero del tributo in sede di rettifica. Pertanto l'ufficio "(...) in presenza di una denuncia annuale che faccia valere le suddette poste a credito, è legittimato ed è tenuto all'accertamento in rettifica, depennando tali poste, ove non trovino rispondenza in quelle fatture ed in quel registro (art. 54, comma 2)"<sup>405</sup>; e se nell'ipotesi di contestazione il contribuente "non è in grado di provare la fonte che legittima la detrazione" (*id est* non è in grado di provare il fatto costitutivo del suo diritto<sup>406</sup> questa deve considerarsi indebita ed il recupero a tassazione dell'imposta irrualmente detratta è legittimo)<sup>407</sup>.

Analogamente, come sopra anticipato, nell'ipotesi di accertamento induttivo *ex art. 55 del D.P.R. n. 633/72*, spetta al contribuente dimostrare

---

1591 ss.. Cfr. *ex multis* Cass. Civ., Sez. V, 16 settembre 2003, n. 13605, in *Giur. imp.*, 2003, con nota redazionale, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2004, 2, p. 248 ss.; Id., 8 agosto 2005, n. 16702, cit.; Id., 21 dicembre 2005, n. 16896, in *Giur. imp.*, 2005, 6; Id., 29 settembre 2006, n. 21233, in *Giur. imp.*, 2006, 6, con nota di BOLOGNA A.; Id., 27 gennaio 2010, n. 1650, in *Corr. trib.*, 2010, 10, p. 745 ss., con commento di MULEO S., *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*; Id., 4 marzo 2011, n. 5182, in *Giur. imp.*, 2012, 1, con nota di PENNELLA N.; Id., 25 novembre 2011, n. 24912, in *Giur. imp.*, 2011, 6, con nota di BOLOGNA A.; Id., 27 gennaio 2001, n. 1181, in *Rep. foro it.*, 2001, II, n. 289; Id., 3 maggio 2002, n. 6341, in *Mass. giur. it.*, 2002; Id., 26 gennaio 2006, n. 1592, in *Giur. imp.*, nonché in *Il fisco*, 2009, 24, p. 3913 ss., con commento di MERLO P., *La "detrazione" non è ammessa se chi ha emesso la fattura ha violato le regole contabili*.

<sup>403</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 16 luglio 2003, n. 11109, cit.; nello stesso senso v. Cass. Civ., Sez. V, 4 marzo 2001, n. 5182, cit., e Id., 25 novembre 2011, n. 24912, cit..

<sup>404</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 21 dicembre 2005, n. 28333, in *Giur. imp.*, 2005, 6 e in *Mass. giur. it.*, 2005.

<sup>405</sup> Cfr. Cass., 16 luglio 2003, n. 11109, cit.; Id., 4 marzo 2011, n. 5182, cit.; Id., 25 novembre 2011, n. 24912, cit..

<sup>406</sup> Così Cass., 27 gennaio 2001, n. 1181, cit..

<sup>407</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 27 gennaio 2001, n. 1181, cit.; Id., 3 maggio 2002, n. 6341, cit., relative a casi di contestazione di indebita detrazione dell'imposta indicata in fatture concernenti operazioni inesistenti. Nello stesso senso v. Cass. Civ., Sez. V, 16 luglio 2003, n. 11109, cit.; Id., 21 dicembre 2005, n. 28333, cit.; Id., 31 luglio 2007, n. 16896, cit..



l'esistenza dei presupposti per la detrazione e l'assolvimento degli obblighi imposti dagli artt. 27 e 33 del D.P.R. n. 633/72 (in tal senso v. Cass., 21 dicembre 2005, n. 28333, cit., ove la Corte – pronunciandosi su un caso nel quale in relazione ad una fattispecie in cui l'ufficio a causa dell'omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA determinava induttivamente il volume di affari sulla base della dichiarazione resa ai fini delle imposte dirette richiedeva il pagamento dell'imposta relativa al volume d'affari determinato sulla base della dichiarazione resa ai fini delle imposte dirette – cassa con rinvio la sentenza di appello non avendo i giudici di merito accertato “se la contribuente aveva assolto agli oneri che, in proposito, le incombevano, benché, come risulta dalla stessa sentenza impugnata, l'Ufficio IVA avesse in primo grado affermato che la contribuente doveva provare l'effettivo e regolare adempimento degli obblighi imposti dal D.P.R. n. 633/72 artt. 27 e 33 ed avesse poi ribadito tali affermazioni anche in secondo grado”).

Segnatamente, per quanto attiene alla ripartizione dell'onere della prova, l'orientamento è pacificamente nel senso che esso grava interamente sul contribuente. Invero, nella sentenza 27 gennaio 2001, n. 1181<sup>408</sup>, la Corte ritiene che in mancanza di idonea prova documentale fornita dal contribuente “le detrazioni restavano inevitabilmente indebite, sicché il condono di cui alla L. n. 413 del 1991 effettuato dalla società in pendenza del giudizio di primo grado non poteva diventare operativo ostandovi il disposto dell'art. 52, secondo il quale è necessario procedere ad eliminare gli effetti delle detrazioni risultate indebite...” alla luce di tale premesse la Corte conclude che “... Ha, dunque, errato la Commissione tributaria regionale a ritenere che l'ufficio avrebbe dovuto fornire la prova che trattavasi di operazioni inesistenti, dal momento che era onere della società fornire la prova adeguata di avere diritto alle detrazioni non riconosciute dall'ufficio e per questo qualificate indebite ed ostate per la operatività del condono (...)” ed era all'uopo irrilevante la sentenza di patteggiamento emessa nel giudizio penale a carico del legale rappresentante della società per il delitto di fatturazione per operazioni inesistenti<sup>409</sup>.

Tale principio è ribadito nella decisione 3 maggio 2002, n. 6341<sup>410</sup>, nella

---

<sup>408</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 27 gennaio 2001, n. 1181, in *Rep. foro it.*, 2001, II, n. 289, nonché in *Mass. giur. it.*, 2001.

<sup>409</sup> Nello stesso senso v. Cass. Civ., Sez. V, 5 novembre 2001, n. 13662, in *Il fisco*, 2002, p. 1211 ss., nonché in *Mass. giur. it.*, 2001, e Id., 3 dicembre 2001, n. 15228, in *Giust. civ. mass.*, 2001, p. 2067 ss., nonché in *Mass. giur. it.*, 2001.

<sup>410</sup> Cfr. Cass., 3 maggio 2002, n. 6341, in *Mass. giur. it.*, 2002 e in *Giust. civ. mass.*, 2002, p. 750 ss..

quale al rilievo concernente l'indebita detrazione d'imposta determinata dall'inesistenza delle operazioni imponibili cui la detrazione si riferisce (per l'inesistenza delle relative operazioni) la società contribuente aveva opposto l'intervenuto condono. Anche in tale fattispecie la Corte osserva che l'art. 52, comma 1 della L. n. 413 del 1991 dispone, tra l'altro, che "la definizione di cui agli artt. 44 e 49 (attinenti all'imposta sul valore aggiunto) opera anche nei casi in cui siano state emesse o utilizzate fatture per operazioni inesistenti, a condizione che ... se la definizione è chiesta dall'acquirente o committente si eliminino gli effetti dell'indebita detrazione". Sulla base di tale premessa – considerato che la società in sede di ricorso per cassazione aveva ribadito che, a seguito del processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, essa aveva cautelativamente omesso di detrarre, nella dichiarazione annuale Iva, l'imposta relativa agli acquisti contestati come inesistenti, così ritenendo di avere rimosso tutti gli effetti dell'indebita detrazione d'imposta (afferente le fatture per operazioni inesistenti) - precisa che in tali casi il Giudice di merito avrebbe dovuto appurare "se, alla luce della documentazione esistente agli atti (processo verbale di constatazione, avviso di rettifica, dichiarazione integrativa presentata dalla società), si fosse verificata, o non, la condizione, cui l'art. 52, comma 1 della L. n. 413 del 1991, (...) subordina l'efficacia dell'intervenuto condono" ossia "l'eliminazione degli effetti della detrazione ritenuta indebita".

Per quanto concerne l'ulteriore aspetto dei documenti necessari ad assolvere l'onere di provare la spettanza del diritto di detrazione, per il giudice di legittimità l'acquisizione del cessionario del diritto alla detrazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 è subordinata al rispetto delle prescrizioni contabili da parte del cedente (artt. 21, 23, 24 e 25 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica), secondo le quali questi deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla nel registro delle fatture (così assumendo l'obbligo di assolvere la relativa imposta) e trasmetterne copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve a sua volta annotarla nel registro degli acquisti (in tale modo obbligandosi, in via di rivalsa Cass. n. 4767/1997), nonché all'acquisizione, conservazione ed esibizione, da parte del cessionario, dei documenti attestanti le operazioni effettuate<sup>411</sup>. In applicazione di tale principio qualora l'Amministrazione contesti l'indebita detrazione dell'Iva indicata in fatture relative ad operazioni inesistenti "... le prove documentali offerte dal contribuente - perizia stragiudiziale e contratto di appalto - sono inidonee, in assenza tra l'altro della conservazione delle bolle di accompagnamento dei beni oggetto

---

<sup>411</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 26 gennaio 2006, n. 1592, cit.; in tal senso v. anche Id., 12 aprile 2006, n. 8590, in *Giur. imp.*, 2006, 3.

di fattura, a dimostrare l'esistenza del fatto costitutivo del diritto alla detrazione"<sup>412</sup>. Il suddetto principio è posto anche a fondamento della citata pronuncia Cass., 12 aprile 2006, n. 8590, nella quale la Corte esclude la detraibilità dell'IVA sugli acquisti in ragione della mancata esibizione "in corso di verifica" di una "contabilità aggiornata" (ndr dalla lettura del fatto si evince che i registri non erano stati tenuti e ciò non è contestato dal contribuente) nonché dell'omessa indicazione dell'IVA sugli acquisti assolta per rivalsa sia nelle liquidazioni periodiche sia nella tardiva dichiarazione annuale (in specie i documenti di acquisto erano conservati in disordine e senza numerazione). Il Supremo Collegio, decidendo direttamente nel merito, cassa così la sentenza di appello con la quale la Commissione tributaria regionale aveva riconosciuto il diritto di detrazione relativamente all'imposta che "dall'esame della documentazione prodotta" risultava essere stata pagata per rivalsa dal contribuente ai fornitori.

### *2.1.2 Mancata esibizione delle fatture per smarrimento incolpevole o furto*

Può dirsi infine consolidato l'orientamento di legittimità secondo il quale l'onere della prova della legittimità delle detrazioni operate grava sul contribuente anche allorché per cause di forza maggiore (quali ad esempio il furto o lo smarrimento incolpevole) sia impossibile esibire la documentazione comprovante l'effettività e l'importo delle operazioni di acquisto<sup>413</sup>. Tali eventi non comportano alcuna deroga ai comuni criteri di ripartizione dell'onere probatorio ma incidono solo sui limiti e sui mezzi di prova.

Nella decisione 16 luglio 2003, n. 11109<sup>414</sup> il Giudice di legittimità considera legittimi l'accertamento in rettifica della dichiarazione annuale *ex* art. 54, co. 2, del D.P.R. n. 633/72 e il conseguente disconoscimento dell'IVA portata in detrazione in considerazione della mancata esibizione delle fatture di acquisto "per smarrimento incolpevole delle stesse", sebbene – per quanto è dato comprendere dall'esposizione in fatto – il contribuente avesse fornito già in sede di verifica "una sommaria ricostruzione postuma della documentazione", non fosse stata "riscontrata alcuna irregolarità in merito alle scritture contabili" e gli importi chiesti in detrazione risultassero essere stati "regolarmente annotati nel registro acquisti vidimato".

---

<sup>412</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 26 gennaio 2006, n. 1592, cit..

<sup>413</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 16 luglio 2003, n. 11109, in *Giur. imp.*, 2003, 6; Id., 16 settembre 2003, n. 13605, in *Giur. imp.*, 2003, 6; Id., 29 settembre 2006, n. 21233, in *Giur. imp.*, 2006, 6, con nota di BOLOGNA A.

<sup>414</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 16 luglio 2003, n. 11109, in *Giur. imp.*, 2003, 6.

Questo principio è ribadito con riferimento anche al caso di furto delle fatture nella sentenza 16 settembre 2003, n. 13605<sup>415</sup>. Per la Corte nessuna disposizione di legge impone in tali casi all'Amministrazione finanziaria di operare un esame incrociato dei dati contabili relativi alle operazioni in questione nei confronti delle parti in esse coinvolte (cedenti e/o prestatori, da un lato, e clienti, dall'altro); pertanto, anche in tale ipotesi è onere del soggetto passivo IVA provare le "circostanze addotte, sull'esistenza degli acquisti di beni e sull'acquisizione di servizi cui si riferirebbero le fatture non reperite, sull'effettivo pagamento dell'IVA passiva rispetto ad esse, sulla loro detraibilità (anche nel senso della riferibilità delle operazioni all'attività di impresa)". Ed in specie "l'avvenuta denuncia" da parte del contribuente del furto delle fatture - costituendo "soltanto un elemento indiziario, e non una prova diretta, dell'esistenza del furto stesso" - non può giammai provare che "le fatture sottratte fossero proprio quelle di cui si chiede la detrazione per quel che concerne l'Iva passiva, né, infine, che si trattasse di fatture relative ad acquisti di beni di servizi inerenti all'attività di impresa". Pertanto il contribuente "che, se si è effettivamente trovato privo delle fatture passive per cause di forza maggiore", al fine di fruire della detrazione, ha l'onere di "ricostruirne il contenuto (per esempio acquisendo presso i fornitori copia delle fatture stesse oppure attestazioni di contenuto equivalente, dimostrando l'effettiva esistenza dei rapporti sostanziali relativi alle varie operazioni, ecc.)"<sup>416</sup>. Con l'evidente conseguenza che in mancanza di tale prova le detrazioni sono da considerare inevitabilmente indebite.

L'inidoneità ai fini probatori della denuncia di furto delle scritture contabili è poi ulteriormente ribadita dall'Alto Consesso nella sentenza 29 settembre 2006, n. 21233<sup>417</sup>. In detta pronuncia la Corte richiama il proprio orientamento secondo il quale "ove il contribuente dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire presso i fornitori dei beni o dei servizi copia delle fatture, si deve fare riferimento alla regola generale fissata dall'art. 2724, n. 3), del codice civile. Secondo tale disposizione la perdita senza colpa del documento, che occorra alla parte per attestare una circostanza a

---

<sup>415</sup> Cfr. Cass., 16 settembre 2003, n. 13605, in *Giur. imp.*, 2003, 6, con nota redazionale, nonché in *Il fisco*, 2006, 25, p. 3870 ss. con commento di MERLO P., *Iva: fatture rubate o smarrite e diritto alla detrazione dell'imposta*; nonché in DeG - Dir. e giust., 2003, 37, pp. 43 e ss. con commento di A. IANNOCCONE, *Processo tributario e onere di prova i caso in cui non grava sull'amministrazione finanziaria*.

<sup>416</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 16 settembre 2003, n. 13605, cit..

<sup>417</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 29 settembre 2006, n. 21233, in *Giur. imp.*, 2006, 6, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Prat. cont.*, 2007, 2, p. 55 ss. con commento di FIACCOLA L., *La detrazione dell'Iva*.

lei favorevole, ... rileva esclusivamente come situazione autorizzativa della prova per testimoni (o per presunzioni), in deroga ai limiti per essa previsti". In applicazione del suddetto principio nel caso è, anzitutto, ritenuta insufficiente la produzione di "un'autodichiarazione del contribuente avente ad oggetto un elenco di dette fatture (ndr oggetto della denuncia di furto), ancorché dettagliato, ... *omissis*...", dovendo tale indizio trovare conferma testimoniale o presuntiva, se non è possibile il riscontro con le fatture emesse tramite la tenuta della regolare contabilità del soggetto emittente delle stesse". In conseguenza, in riforma della sentenza di secondo grado e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto (non avendo il contribuente "neppure dedotto di volersi avvalere dei mezzi contemplati dalla precitata norma"), è dichiarato legittimo l'operato dell'Ufficio il quale aveva disconosciuto le detrazioni a causa della mancata esibizione delle fatture, sebbene dovuta al furto delle scritture contabili.

Analogamente nella sentenza 4 marzo 2011 n. 5182<sup>418</sup> i Giudici di legittimità ritengono indebita la detrazione per mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente (nel caso un curatore fallimentare), non essendo stata né esibita la documentazione attestante l'effettività e l'importo delle operazioni di acquisto e né fornita prova testimoniale o presuntiva della legittimità delle detrazioni operate. In specie nella controversia oggetto della decisione il curatore fallimentare non aveva potuto esibire le scritture contabili perché andate distrutte a causa di un incendio avvenuto nei locali degli uffici prima della dichiarazione del fallimento della società. A fronte del disconoscimento del diritto di detrazione dell'IVA chiesta a rimborso il curatore aveva (tuttavia) unicamente evidenziato l'impossibilità di reperire "copie di contabilità e documenti risalenti a cinque anni prima dell'apertura della procedura, disponibili da parte di fornitori e clienti della società fallita in bonis non identificabili in alcun modo da parte dello stesso curatore". Tale situazione di fatto è ritenuta rilevante dal Supremo Collegio solo ai fini dell'art. 2724, n. 3), del codice civile. Secondo la Corte infatti "... il fatto che la documentazione contabile sia andata distrutta in epoca precedente alla nomina del curatore, soggetto senza dubbio incolpevole, non è di per sé sufficiente al fine di dare prova dei fatti controversi, dovendo la richiesta relativa al preteso credito trovare conferma testimoniale o presuntiva, se non è possibile il riscontro con le fatture emesse tramite la tenuta della

---

<sup>418</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 4 marzo 2011, n. 5182, in *Giur. imp.*, 2012, 1, con nota di PENNELLA N., nonché in *Dir. prat. trib.*, 2011, 6, p. 21223 ss., con commento di BUONO C., *La detrazione Iva in caso di perdita incolpevole della contabilità*.

regolare contabilità del soggetto emittente delle stesse”<sup>419</sup>. In dottrina da più parti sono state evidenziate perplessità con riferimento al richiamo operato dalla Cassazione a tale particolare mezzo di prova, atteso il divieto di prova testimoniale contenuto nell’art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992<sup>420</sup>. A riguardo si è tuttavia opportunamente osservato che “Tale divieto – seppure specificamente previsto nel contenzioso tributario e, quindi, prevalente rispetto alla generale disciplina dettata dal codice civile in tema di tutela dei diritti – non opera in senso assoluto, in quanto sussiste un’interpretazione costituzionalmente orientata che permette di circoscrivere la limitazione dettata dalla citata disciplina processualtributaria”<sup>421</sup>. Invero, il Giudice delle leggi con la sentenza 21 gennaio 2000, n. 18<sup>422</sup>, - dopo avere escluso che il divieto di prova testimoniale stabilito dall’art. 7, co. 4, del D.Lgs. n. 546/92 comporti una violazione degli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione – ha chiarito che detta limitazione probatoria non implica “l’inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall’Amministrazione nella fase procedimentale”<sup>423</sup>, in quanto “le dichiarazioni di cui si tratta – rese al di fuori e prima del processo – sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale”. In specie, da una parte, il loro valore probatorio è “solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione”,

---

<sup>419</sup> un curatore fallimentare, a fronte del disconoscimento del diritto di detrazione dell’IVA chiesta a rimborso per mancata esibizione delle scritture contabili andate distrutte a causa di un incendio avvenuto nei locali degli uffici prima della dichiarazione del fallimento della società, aveva unicamente evidenziato l’impossibilità di reperire “copie di contabilità e documenti risalenti a cinque anni prima dell’apertura della procedura, disponibili da parte di fornitori e clienti della società fallita in bonis non identificabili in alcun modo da parte dello stesso curatore” (senza fornire prove testimoniali o presuntive della legittimità delle detrazioni operate dalla società in bonis). Secondo la Corte “.... il fatto che la documentazione contabile sia andata distrutta in epoca precedente alla nomina del curatore, soggetto senza dubbio incolpevole, non è di per sé sufficiente al fine di dare prova dei fatti controversi, dovendo la richiesta relativa al preteso credito trovare conferma testimoniale o presuntiva, se non è possibile il riscontro con le fatture emesse tramite la tenuta della regolare contabilità del soggetto emittente delle stesse”.

<sup>420</sup> V. anche BOLOGNA A., commento a Cass. Civ., Sez. V, 29 settembre 2006, n. 21233, cit..

<sup>421</sup> Così PENNELLA N., nota a Cass. Civ., Sez. V, 4 marzo 2011, n. 5182, cit..

<sup>422</sup> Cfr. Corte Costituzionale, 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. imp.*, 2000, p. 775 ss., nonché in *Rass. trib.*, 2000, p. 557 ss., con nota di RUSSO P..

<sup>423</sup> Così, Corte Costituzionale, 21 gennaio 2000, n. 18, § 5, cit..

dall'altra, il contribuente può, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestarne la veridicità. Alla luce di tale insegnamento si può ragionevolmente ritenere che la Cassazione, allorché parla di prove testimoniali, faccia riferimento alle c.d. "informazioni testimoniali desunte da dichiarazioni precostituite, come dichiarazioni di scienza provenienti da terzi", le quali costituiscono elementi indiziari e come tali "oggetto di prudente apprezzamento da parte delle Commissioni in ordine alla loro attendibilità".

## *2.2 L'annotazione delle fatture nel registro degli acquisti: funzione e termini*

Come anticipato dal tenore letterale della disposizione di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/72 risulta inoltre che nell'ordinamento nazionale l'esercizio della detrazione è subordinato anche alla previa annotazione del documento di acquisto nel relativo registro.

A riguardo la Corte di Cassazione con la sentenza 21 maggio 2008, n. 12913<sup>424</sup> ha ulteriormente precisato che non può ritenersi equipollente alla tenuta del registro degli acquisti l'annotazione delle operazioni (*id est* delle relative fatture) in altri registri, anche se da essi possano ricavarsi gli stessi dati che debbono essere indicati nel primo (nel caso si trattava del registro variazione fornitori). La Corte giunge a siffatta conclusione in ragione sia della natura dell'adempimento sia della finalità della previsione. In particolare secondo l'Alto Consesso, da una parte, "un esplicito obbligo formale presidiato da sanzione non può essere adempiuto con modalità diverse soggettivamente ritenute equivalenti dal contribuente", dall'altra, "deve essere consentito agli uffici finanziari un immediato ed agevole riscontro della natura e dei tempi delle registrazioni che non sarebbe possibile se i dati dovessero essere reperiti da fonti diversificate"<sup>425</sup>. Nella sentenza 8 agosto 2005, n. 16702<sup>426</sup> il Supremo Collegio sottolinea inoltre che l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti non può essere subordinato all'effettuazione di adempimenti contabili diversi ed ulteriori rispetto all'annotazione delle relative fatture nel registro IVA previsto dal citato art. 25 del D.P.R. n. 633/72 (quali ad es. quelli previsti in

---

<sup>424</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 21 maggio 2008, n. 12913, in *Giur. imp.*, 2008, 4, con nota di BOLOGNA A., nonché in *CED Cass.*, 2008.

<sup>425</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 8 agosto 2005, n. 16702, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A..

<sup>426</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 8 agosto 2005, n. 16702, in *Giur. imp.*, 2005, 6, con nota di BOLOGNA A., nonché in *Dir. prat. trib.*, 2005, 2, p. 1515 ss..

materia di imposte dirette per la deducibilità dei costi). Segnatamente secondo i Massimi Giudici la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni ammortizzabili (nel caso si trattava di beni ed attrezzature per la costruzione di una falegnameria) è legittima allorché il cessionario abbia regolarmente annotato le relative fatture nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, non dovendosi a tal fine considerare rilevante la mancata annotazione dei costi di acquisizione di detti beni anche nel registro dei beni ammortizzabili di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 600 del 1973. Quest'ultimo assume rilievo per la determinazione del reddito imponibile, ai fini dell'applicazione della relativa imposta, in quanto condizione per la deduzione delle quote di ammortamento ma non "ai fini della prova della sussistenza dell'IVA pagata a monte", atteso che nel caso non vi è contestazione sull'inerenza degli acquisti rispetto all'attività svolta dal soggetto passivo. Invero per la Corte l'omessa annotazione nel registro dei beni ammortizzabili ha "valore indiziario" quando "vi sia motivo di ritenere che gli acquisti non registrati siano privi del requisito della inerenza"<sup>427</sup>.

Particolarmente rigorosa e improntata ad un rigido formalismo è la posizione della Corte di Cassazione nella sentenza del 26/10/2011, n. 22245, secondo la quale è erronea in diritto l'affermazione del giudice d'appello, secondo cui, ancorché "priva di alcuni registri IVA", in quanto in possesso delle fatture relative al 1994, risultate, nel corso della verifica del 1999, "debitamente memorizzate nel terminale aziendale", la contribuente aveva diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, non essendo emerso "un fine evasivo o elusivo". Il Decreto Legge 10 giugno 1994, n. 357, art. 7, comma 4 *ter*, convertito nella Legge 8 agosto 1994, n. 489, nella versione, applicabile alla specie *ratione temporis*, anteriore alla riforma introdotta dalla Legge 21 novembre 2000, n. 342, prevede infatti, come questa Corte ha chiarito, che "a tutti gli effetti di legge la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente, quando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza". Ne consegue che la regola è la tenuta dei registri contabili su supporti cartacei anche se, a tutti gli effetti di legge, è considerata regolare anche la tenuta di essi con sistemi meccanografici in assenza di trascrizione su supporto cartaceo, ma solo limitatamente ai dati relativi all'esercizio corrente e purché in sede di controlli i registri su supporti magnetici risultino aggiornati e vengano immediatamente stampati su richiesta degli

---

<sup>427</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 8 agosto 2005, n. 16702, cit..



organi competenti. Pertanto ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione non è irrilevante la scelta della modalità di registrazione (meccanografica o cartacea) dei dati, in quanto la scelta della registrazione meccanografica prevede sempre e comunque la trascrizione su supporto cartaceo, mentre la parificazione degli effetti dalla registrazione meccanografica non trascritta a quelli della registrazione cartacea è espressamente limitata nel tempo (ai dati relativi all'esercizio e condizionata alla stampa immediata a richiesta), non essendo pertanto neppure necessaria alcuna espressa previsione normativa per escludere il diritto alla detrazione in relazione a dati emergenti da registri la cui tenuta, sulla base di quanto sopra esposto, non può essere considerata regolare<sup>428</sup>.

Con riferimento alla portata dell'obbligo di registrazione occorre inoltre dar conto dell'orientamento della Corte, formatosi in vigenza della precedente formulazione dell'art. 25, in ordine al periodo entro il quale il soggetto passivo deve annotare la fattura non tempestivamente ricevuta.

Quanto al termine per la registrazione, come anticipato, il citato art. 25 dispone, al primo comma, che il contribuente annoti le fatture e le bollette doganali "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta". Tale termine è stato oggetto di reiterate modifiche. In specie prima della novella di cui all'art. 6 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 (in vigore dal 21 febbraio 1997), il soggetto passivo era tenuto all'annotazione della fattura nel suddetto registro degli acquisti "entro quindici giorni dalla data in cui ne è venuto in possesso" (così art. 25, co. 1, nel testo in vigore fino al 31 marzo 1979); successivamente "entro il mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso" (così art. 25, co. 1, come modificato dall'art. 1, D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24); a decorrere dal 21 febbraio 1997 "entro il quarto mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso" (v. art. 6, co. 5, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695); infine, come detto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta", fermo restando l'obbligo di regolarizzare l'eventuale tardiva emissione della fattura entro quattro mesi pena l'irrogazione di sanzioni. In vigenza della formulazione dell'art. 25 antecedente alla novella di cui all'art. 6, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 (con il quale è stato abrogato, a far data dal 21 febbraio 1997, il primo comma dell'art. 25, poi reintrodotta, con decorrenza 1° gennaio 1998, dal D.lgs. n. 313/97 e subito modificato dall'art. 1 del D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56

---

<sup>428</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 10 novembre 2010, n. 22851, in *CED Cass.*, 2010.

avente efficacia retroattiva al 1° gennaio 1998), il quale al primo comma prevedeva l'obbligo per il contribuente di annotazione della fattura nel suddetto registro degli acquisti "entro il mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso", si era posta la questione dell'individuazione del c.d. "periodo di competenza" entro il quale cioè doveva essere registrata la fattura pena la decadenza del diritto a detrazione.

Segnatamente in materia di adempimenti contabili, il sistema in vigore prima della novella di cui D.Lgs. n. 313/97 prevedeva: all'art. 27, comma 5 (abrogato a decorrere dal 1° gennaio 1998 dall'art. 4 del D.Lgs. n. 313/97), che "Le detrazioni non computate per il mese di competenza non possono essere computate per i mesi successivi, ma soltanto in sede di dichiarazione annuale"; all'art. 28, comma 4 (originariamente comma 3), la perdita del diritto alle detrazioni "non computate per i mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale". Infine l'art. 41 del medesimo decreto (abrogato a decorrere dal 1° aprile 1998 dall'art. 16, co. 1, lett. a), D.Lgs. n. 471/97), ai commi 5 e 6 prevedeva in capo al cessionario /committente che "non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione" l'obbligo di provvedere, "entro il trentesimo giorno successivo", alla regolarizzazione dell'operazione, pena l'irrogazione della sanzione prevista per l'omessa fatturazione a carico del cedente/prestatore "oltre al pagamento della imposta, salvo che la fattura risulti emessa". In sintesi, dalle disposizioni richiamate emergeva che a fronte della previsione di un termine di decadenza annuale per l'esercizio della detrazione di cui al citato art. 28, il termine per la registrazione previsto dall'art. 25 non decorreva dal momento di effettuazione dell'operazione (*id est* da quando il diritto alla detrazione è sorto) ma dal momento in cui il soggetto passivo era in possesso della fattura. Con la conseguenza che, tutte le volte in cui il soggetto passivo riceveva la fattura "tardivamente" e non provvedeva alla regolarizzazione *ex art.* 41 cit., la disposizione dell'art. 25 se interpretata letteralmente sembrava consentire la detrazione ben oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'operazione era stata effettuata.

Sul tema è intervenuta la Corte, fra l'altro, con le sentenze 22 ottobre 2001, n. 12878<sup>429</sup> e 16 maggio 2007, n. 11208<sup>430</sup>, aventi ad oggetto due fattispecie analoghe concernenti il disconoscimento ai sensi dell'art. 28 citato della detrazione dell'IVA relativa a fatture registrate dai soggetti passivi in periodi di imposta successivi a quello di effettuazione delle

---

<sup>429</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 22 ottobre 2001, n. 12878, in *Giur. imp.*, 2001, 1, con nota di PENNELLA N., nonché in *Mass. giur. it.*, 2001.

<sup>430</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 16 maggio 2007, n. 11208, in *CED Cass.*, 2007, nonché in *Mass. giur. it.*, 2007.

operazioni ed oltre il termine per la regolarizzazione stabilito dall'art. 41, co. 5, lett. a), del D.P.R. n. 633/72. In ragione di quest'ultima previsione l'amministrazione riteneva che "il periodo 'di competenza' di cui all'art. 28 del DPR 633/72" non fosse "quello in cui si riceve la fattura, ma quello concesso per la regolarizzazione"<sup>431</sup>; talché a suo dire per verificare la tempestività della registrazione e conseguentemente (dell'esercizio) della detrazione non sarebbe stato rilevante il mese in cui materialmente il soggetto passivo era venuto in possesso delle fatture, ma quello in cui l'operazione era stata compiuta e la fattura avrebbe dovuto essere emessa e pervenire. L'interpretazione prospettata dall'amministrazione è rigettata dai Massimi Giudici, i quali sottolineano che relativamente alla fattispecie di mancata regolarizzazione l'art. 41 prevedeva solo l'irrogazione di sanzioni, e non anche la perdita del diritto a detrazione. Conformemente al proprio pregresso orientamento<sup>432</sup>, la Corte conclude nel senso che il ritardo nell'emissione e nella registrazione rispetto al termine concesso per la regolarizzazione comporta le sanzioni previste dalla norma, ma non anche l'indetraibilità dell'IVA pagata. Con la conseguenza che, "ove non si dubiti dell'esistenza dell'operazione e della veridicità delle fatture"<sup>433</sup>, il contribuente il quale riceve in ritardo una fattura e non abbia provveduto alla regolarizzazione nei quattro mesi dal termine in cui la fattura stessa avrebbe dovuto essere emessa, incorre soltanto nelle sanzioni previste dalla norma, ma non perde il diritto alla detrazione dell'IVA, se provvede ad annotare la fattura entro il termine previsto a partire dal suo arrivo e a portarla in detrazione con la prima dichiarazione utile, ovvero con la dichiarazione riepilogativa annuale<sup>434</sup>. Così decidendo la Corte conferma che, al fine dell'individuazione del c.d. periodo di competenza per la tempestività della detrazione, occorre(va) fare riferimento, non al momento nel quale la fattura avrebbe dovuto essere emessa ma, alla data di ricezione della fattura da parte del cessionario, fermo restando l'obbligo in capo a quest'ultimo *ex* art. 41, co. 5, lett. a), cit. di provvedere alla regolarizzazione dell'operazione se la fattura non è ricevuta entro il quarto mese successivo a

---

<sup>431</sup> Così Civ., Sez. V, 22 ottobre 2001, n. 12878, cit..

<sup>432</sup> V. Cass. Civ., Sez. I, 4 febbraio 1992, n. 1212, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 415 ss. con nota di LUPI R..

<sup>433</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 22 ottobre 2001, n. 12878, cit..

<sup>434</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 22 ottobre 2001, n. 12878, cit.; Id., 16 maggio 2007, n. 11208, cit.. Nello stesso senso Cass. Civ., Sez. V, 3 agosto 2001, n. 10646, in *Giur. it.*, 2002, p. 1532 ss.; Id., 25 giugno 2001, n. 8656, in *Corr. trib.*, 2001, p. 3177 ss., con nota di PEIROLLO M., nonché in *Dir. prat. trib.*, 2002, 5, p. 1058 ss., con commento di SALA I..

quello di effettuazione della stessa. Sulla base di siffatti principi la Corte: nella sentenza 22 ottobre 2001, n. 12878, confermando la decisione del giudice di appello, ritiene illegittimo il recupero dell’IVA detratta dal contribuente su fatture registrate oltre il termine di quattro mesi per la regolarizzazione previsto dal comma 5 del citato art. 41 e, dunque, a dire dell’ufficio, oltre il periodo “di competenza” di cui al citato art. 28; nella sentenza 16 maggio 2007, n. 11208 cassa con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale, la quale aveva disconosciuto il diritto di detrazione dell’IVA esposta in fatture emesse negli anni dal 1985 al 1988 e registrate dal contribuente nel 1989 senza avere dato conto di avere appurato la tempestività della registrazione di ciascuna fattura rispetto alla data di arrivo.

Peculiare è la fattispecie oggetto della sentenza 10 febbraio 2006, n. 2957<sup>435</sup>, nella quale la Corte si pronuncia sulla detraibilità dell’IVA indicata in una fattura emessa tardivamente dal cedente e ricevuta dal cessionario dopo la regolarizzazione dell’operazione (ai sensi dell’art. 41, co. 6, del D.P.R. n. 633/72 ora art. 6, co. 8, del D.P.R. n. 471/97) mediante emissione di un’autofattura e versamento dell’imposta. Nel caso si trattava dell’acquisto di un capannone industriale per il quale il cessionario, non avendo ricevuto la fattura a “saldo” del corrispettivo pattuito, emetteva autofattura, procedendo al versamento dell’imposta e all’esercizio della detrazione (mediante istanza di rimborso). Avendo successivamente ricevuto la fattura (per lo stesso importo) da parte del venditore, il cessionario procedeva alla sua annotazione nel registro degli acquisti e alla sua indicazione in dichiarazione fra l’IVA a credito. L’ufficio – ritenendo che fosse stata operata in sede di dichiarazione annuale due volte la detrazione della stessa imposta – disconosceva il rimborso dell’IVA sull’autofattura. Il recupero era considerato legittimo dal Giudice del gravame, secondo il quale il cessionario non aveva diritto a detrarre sia l’IVA relativa all’autofattura sia l’IVA sulla fattura tardiva del cedente poiché “non aveva dimostrato di avere versato l’IVA alla I. s.r.l. (ndr cessionario) a fronte della fattura da essa emessa per cui non si era verificata alcuna duplicazione di imposta”. Siffatta decisione è ritenuta “corretta” dai Massimi Giudici, i quali sottolineano che – sebbene in linea di principio, come fatto valere dal contribuente, il diritto alla detrazione sia “esercitabile indipendentemente dall’effettivo pagamento del tributo da parte del cedente e dal versamento a quest’ultimo di pari importo, in via di rivalsa, da parte del cessionario” – “se l’Iva sulla fattura del venditore non risultava essere stata

---

<sup>435</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 10 febbraio 2006, n. 2957, in *Giur. imp.*, 2006, 2, con nota di BOLOGNA A..

mai versata in quanto non dovuta perché già assolta sulla autofattura, è evidente che l'imposta poteva essere detratta una sola volta".

Con riferimento all'individuazione del "periodo di competenza" occorre, poi, dar conto della posizione della giurisprudenza di legittimità secondo la quale la *ratio* dell'art. 25 – il quale al fine di "evitare possibili manovre del contribuente in danno del fisco" prevede "termini rigorosi e inderogabili la cui osservanza è agevolmente riscontrabile in sede ispettiva"<sup>436</sup> – porta ad escludere che il contribuente possa "procedere alla detrazione di imposta su una operazione non ancora effettuata" ossia "collocare in un anno a sua scelta gli effetti dell'operazione" attraverso la "preregistrazione" della relativa fattura cioè annotando le fatture antecedentemente alla consegna dei beni<sup>437</sup>. In ragione di tale principio nel caso la Corte ritiene legittimo il disconoscimento del diritto a detrazione dell'imposta relativa ad una "fattura emessa e registrata nel 1988 ma relativa a merci pervenute ... nel 1989". Trattasi, per quanto è dato sapere, di una tesi "isolata" presumibilmente "frutto di un equivoco"<sup>438</sup>. La Corte invero ivi afferma che "la dizione letterale della norma sembra dar per scontato che la registrazione debba avvenire dopo la consegna del bene acquistato", in quanto "il comma 1 dell'art. 25 del D.P.R. n. 633 prevede che l'annotazione 'in apposito registro' debba avvenire 'entro quindici giorni (ora entro il mese successivo) dalla data in cui ne è venuto in possesso' del bene acquistato". Da siffatta affermazione emerge chiaramente l'errore in cui incorrono i Massimi Giudici. È infatti pacifico che il termine di cui al citato articolo 25 non decorre dalla consegna dei beni ma dal possesso delle fatture e delle bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. La conclusione della Corte non è in ogni caso conforme ai principi che regolano il sistema IVA nazionale, i quali già allora, consentivano l'emissione della fattura "anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi" (*id est* per quanto qui rileva della consegna del bene), prevedendo che in tal caso "l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura" (cfr. art. 6, co. 4, del D.P.R. n. 633/72) e conseguentemente consentendo a quella data la detrazione, fermo restando

---

<sup>436</sup> Così Cass. Civ., 17 maggio 1984, n. 3055, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1462 ss., nonché in *Rass. trib.*, 1984, II, p. 465 ss..

<sup>437</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 18 febbraio 2003, n. 2420, in *Giur. imp.*, 2003, con nota redazionale, nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 5, p. 415 ss., con commento di CATTANEO A., *È consentito procedere alla detrazione su un'operazione non ancora effettuata ma solo registrata?*.

<sup>438</sup> Così nota redazionale in *Giur. imp.*

all'uopo l'effettiva sussistenza dell'operazione fatturata<sup>439</sup>. Il riferimento alla "esigibilità" dell'imposta in seno all'art. 19 del D.P.R. n. 633/72 (introdotto con il D.Lgs. n. 313/97) dovrebbe avere risolto ogni possibile equivoco circa il momento a partire dal quale è possibile esercitare la detrazione. Con riferimento al momento di esigibilità dell'imposta occorre tuttavia ricordare che, a differenza dell'ordinamento nazionale, la Direttiva rifiuta, anzitutto, all'art. 62 distingue l'"esigibilità" dal "fatto generatore" (definendo quest'ultimo come "il fatto per il quale si realizzano le condizioni necessarie per l'esigibilità dell'imposta" e l'esigibilità quale "il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito") e, per quanto qui rileva, all'art. 65 prevede la rilevanza degli acconti al momento dell'incasso e limitatamente all'importo incassato ai fini solo dell'esigibilità dell'imposta, e non anche del fatto generatore come invece dispone l'art. 6 del D.P.R. n. 633/72<sup>440</sup>, nel senso che la prima vive se ed in quanto è confermata dalla seconda"<sup>441</sup>. Inoltre, con riferimento alla disposizione di cui al citato art. 65 la Corte di Giustizia ha affermato che essa – costituendo una deroga alla regola dettata dall'art. 63 della Direttiva secondo la quale il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'IVA diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione di servizi (di talché "l'imposta può diventare esigibile nello stesso tempo o dopo l'avverarsi del fatto generatore ma, salvo disposizione contraria, non prima di questo"<sup>442</sup> – "deve essere oggetto di una

---

<sup>439</sup> Sulla rilevanza della fatturazione v. FREGNI M. C., *Il momento impositivo*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., p. 223 ss., in particolare p. 234, ove l'A. precisa che il legislatore italiano, avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 10 della sesta Direttiva (ora art. 66 della Direttiva rifiuta), "attribuisce rilievo appunto all'emissione della fattura: perciò, se la fattura precede gli eventi impositivi 'tipici', costituisce essa stessa momento impositivo".

<sup>440</sup> In proposito v. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014, pp. 847-848, nota 142 ove si osserva che "Di conseguenza, si deve ritenere che vi sia un collegamento funzionale fra le due manifestazioni (anticipazione e successiva realizzazione dell'operazione).

<sup>441</sup> Sulla non conformità in genere dell'art. 6 del decreto IVA rispetto alle disposizioni della Direttiva v. CORDEIRO GUERRA R., *Fatto generatore, esigibilità dell'Iva ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*, nota a CGCE 26 ottobre 1995 (causa C-144/94), in *Riv. dir. trib.*, 1996, 5, 2, p. 449 ss.

<sup>442</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals*, § 46, in *Raccolta della giurisprudenza*, 2006, I, p. 1685 ss., nonché in *Giur. imp.*, 2006, 1, con nota di Bologna A.. Sul tema v. LIPRINO V., *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'Iva*, nota a CGCE 21

interpretazione restrittiva”. In specie per la Corte “Affinché l'imposta possa diventare esigibile in una tale circostanza, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, ... *omissis* ..., che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati”<sup>443</sup>.

Alla luce di tale insegnamento si ritiene che – ove venga emessa e ricevuta una fattura in relazione a pagamenti di “acconti” i quali ai fini IVA non possono essere considerati tali (come ad es. accade nell'ipotesi di meri pagamenti in acconto effettuati e per beni indicati in modo generico in un elenco dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere gli articoli, come nel caso oggetto della sentenza *Bupa*), *id est* non rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 65 citato – al destinatario della fattura non spetta il diritto a detrazione trattandosi di IVA indebita.

È infine pacifico che i presupposti per la spettanza della detrazione devono sussistere nel momento di effettuazione dell'operazione, il quale nell'ordinamento nazionale è individuato secondo le regole di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633/72 (mentre nessun canone è dettato a fronte della mancata previsione di precetti/ canoni generali di indicazioni in tal senso specifici nella Direttiva comunitaria, la quale si limita a stabilire all'art. 64 dei criteri solo per le operazioni continuative e per l'ipotesi di versamenti di acconti o pagamenti successivi) <sup>444</sup>.

Il suddetto principio è ribadito dalla Corte nella sentenza 16 aprile 2007, n. 8964<sup>445</sup> con la quale nega al rappresentante fiscale di un soggetto passivo

---

febbraio 2006 (causa C-419/02), in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 279 ss.; sulla nozione di pagamento v. FREGNI M. C., *Il momento impositivo*, cit., p. 236.

<sup>443</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals*, § 48, cit..

<sup>444</sup> Sulla legittimità della normativa italiana sul momento di effettuazione delle prestazioni di servizio in materia di imposta sul valore aggiunto laddove prescrive al comma terzo dell'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre n. 633 che «Le prestazioni di servizio si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo», anziché al momento di effettiva prestazione del servizio stesso v. Corte di Giustizia, 26 ottobre 1995, C-144/94, *Italitica*, in *Giur. imp.*, 1995, 1, nonché in *Riv. dir. trib.*, 1996, pp. 454 e ss., con commento di CORDEIRO GUERRA R., *Fatto generatore, esigibilità dell'IVA ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*. Questa regola vale anche al fine di verificare il diritto alla detrazione, piuttosto che al rimborso, dell'IVA sulle operazioni a monte effettuate in Italia da un soggetto stabilito in un altro Stato membro della Comunità e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

<sup>445</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 16 aprile 2007, n. 8964, in *Giur. imp.*, 2007, 3, con nota di MANCUSO F..ove la Corte Si pronuncia sul diritto del rappresentante fiscale di un soggetto

non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato il diritto a detrarre l'IVA successivamente addebitatagli dal cedente (mediante rettifica delle fatture originariamente emesse) su acquisti effettuati dal non residente antecedentemente alla sua nomina<sup>446</sup>.

In particolare nel caso oggetto della controversia il cedente – dovendo assoggettare a tassazione le cessioni di beni effettuate nei confronti una società non residente in regime di non imponibilità *ex art. 8, co. 1, del D.P.R. n. 633/72* a causa della mancata esportazione dei beni (non è chiaro se nella fattispecie questi avrebbero dovuto essere oggetto di un'esportazione diretta ai sensi della lett. a) oppure indiretta *ex lett. b)* del primo comma) gli acquisti effettuati da una società non residente in regime di non imponibilità *ex art. 8, co. 1, lett. b)* del D.P.R. n. 633/72 a causa della mancata esportazione dei beni – aveva addebitato la relativa IVA al rappresentante fiscale della società non residente, medio tempore nominato (al quale l'amministrazione finanziaria aveva poi disconosciuto il diritto a detrarre l'IVA relativa a dette fatture perché relativa a note di credito emesse per operazioni compiute in un periodo in cui la società non l'aveva ancora nominato come rappresentante fiscale). Decisiva nel ragionamento della Corte è la circostanza che nel caso l'IVA della cui detraibilità si dubita è relativa (non ad un'operazione “nuova” e autonoma posta in essere dal rappresentante fiscale ma) alla “modificazione dell'operazione originaria” di acquisto realizzata dal non residente anteriormente alla nomina del rappresentante fiscale; tanto è vero che – sottolinea la Corte – le fatture, pur indicando come cessionario il rappresentante fiscale, sono emesse in rettifica ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/72 di quelle originarie.

A partire da tale ricostruzione la Corte ritiene che il rappresentante fiscale avrebbe potuto legittimamente detrarre l'imposta addebitatagli solo se, come deciso dal Giudice del gravame, fosse stato designato al momento di effettuazione dell'acquisto (originario) da parte del non residente, poiché i

---

passivo stabilito in un altro Stato membro e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato a detrarre l'IVA successivamente addebitatagli dal cedente (mediante rettifica delle fatture originariamente emesse) su acquisti effettuati dal non residente antecedentemente alla sua nomina.

<sup>446</sup> In particolare nel caso oggetto della controversia la società non residente, prima di nominare il rappresentante fiscale, aveva effettuato in Italia acquisti di beni in regime di non imponibilità *ex art. 8, co. 1, lett. b)* del D.P.R. n. 633/72; poiché detti beni non erano stati esportati a causa della mancata esportazione il cedente aveva emesso “fatture integrative” addebitando l'imposta (non alla società non residente ma) al suo rappresentante fiscale, nominato *medio tempore*, al quale l'amministrazione finanziaria disconosceva il diritto a detrarre l'IVA relativa a dette fatture.



presupposti del diritto alla detrazione “dovevano esistere” a quella data.<sup>447</sup> Sulla base di dette argomentazioni, per un verso, come detto, è negato al rappresentante fiscale nominato successivamente all'effettuazione dell'acquisto (originario) da parte del non residente il diritto a detrarre in dichiarazione l'imposta assolta sulle “fatture integrative”, per altro verso, al fine di evitare “una doppia imposizione” gli è riconosciuto il diritto al rimborso ai sensi dell'art. 38 *ter* del D.P.R. n. 633/72 (vigente *ratione temporis*).

Siffatta conclusione è criticata, in quanto si ritiene che la valutazione circa “l'avvenuta tempestiva nomina del rappresentante fiscale da parte di detta società doveva essere correlata al momento in cui per essa è sorto il diritto alla detrazione 633/1972” ossia “... in forza di quanto chiaramente disposto dall'art. 19, primo comma, al momento in cui l'originaria cedente ha provveduto ad esercitare la rivalsa nei confronti della I (ndr la società non residente) addebitandole l'IVA relativa”. Con la conseguenza che, poiché prima dell'emissione delle fatture recanti l'addebito dell'IVA era stato nominato il rappresentante fiscale, “era pienamente legittimo l'esercizio del diritto alla relativa detrazione”<sup>448</sup>.

### *2.3 La dichiarazione*

Altra questione che si è posta è se ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA sulle operazioni “passive” occorra non solo l'annotazione delle fatture nel registro degli acquisti ma anche la presentazione della dichiarazione.

La giurisprudenza della Suprema Corte è univoca nell'affermare che, se nell'ipotesi in cui dall'omessa dichiarazione consegua un accertamento induttivo *ex art.* 55 D.P.R. 633/72, possono essere computati in detrazione dall'imposta determinata dall'Ufficio, oltre ai versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente, solo le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle dichiarazioni periodiche, essendo inibita la possibilità sia di

---

<sup>447</sup> La Corte ritiene “corretta la soluzione adottata dalla commissione tributaria regionale”, secondo la quale il rappresentante fiscale della società non residente e senza stabile organizzazione doveva essere nominato al momento dell'operazione originaria, poiché i presupposti del diritto alla detrazione “dovevano esistere” a quella data.

<sup>448</sup> Così REMO D., *Anteriorità della nomina del rappresentante fiscale rispetto all'effettuazione dell'operazione da cui origina il credito del non residente: una discutibile decisione della S.C.*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 10, pp. 863-864.

ricostruire induttivamente l’IVA detraibile sia di tenere conto di ogni altra documentazione, inclusa la contabilità d’impresa e le fatture di acquisto non annotate nel relativo registro<sup>449</sup>. In specie per la Corte “le disposizioni di cui al citato art. 55, subordinando la “detrazione delle imposte già pagate al fatto che queste risultino dalle dichiarazioni periodiche”, rendono “inutilizzabile ogni diversa documentazione ed attribuiscono all’Ufficio ampi poteri di indagine, esonerandolo per un verso dall’onere di ispezionare la contabilità – che “può”, non “deve”, essere ispezionata – e legittimandolo, per altro verso, a dedurre l’imponibile da dati e notizie comunque reperiti, senza cioè precostituiti condizionamenti in ordine alla fonte di tali elementi<sup>450</sup>.

Tale principio è posto a fondamento della sentenza 31 marzo 2011, n. 7354, laddove il Supremo Collegio conferma la decisione del giudice di appello il quale – constatata l’omessa presentazione della dichiarazione annuale e verificato che i versamenti effettivamente eseguiti sono stati riconosciuti dall’Ufficio – aveva ritenuto indetraibile l’imposta sugli acquisti “in quanto le prescritte dichiarazioni periodiche non sono state presentate” sebbene, per quanto è dato comprendere, le relative fatture fossero state riscontrate dallo stesso ufficio nel corso della verifica e fossero state contabilizzate.

In specie secondo la Corte l’art. 55, da una parte, ha “carattere sanzionatorio” dell’obbligo di presentare la dichiarazione, dall’altra, subordina “la detrazione delle imposte già pagate al fatto che queste risultino dalle dichiarazioni periodiche, rendendo inutilizzabile ogni diversa documentazione”, ivi “inclusa la contabilità d’impresa”, la quale “‘può’, non ‘deve’, essere ispezionata” dall’Ufficio.

In questa prospettiva, il mancato riconoscimento dell’IVA sulle fatture di acquisto rinvenute in sede di verifica sembrerebbe connesso e alla natura sanzionatoria dell’art. 55 e al potere dell’Ufficio di dedurre l’imponibile da dati e notizie comunque reperiti e di prescindere dalle scritture contabili.

Analogamente nella sentenza 12 maggio 2010, n. 11453<sup>451</sup> il Supremo Collegio – muovendo dal tenore letterale dell’art. 55 – cassa la decisione del giudice di secondo grado il quale in presenza di un accertamento induttivo ridetermina l’ammontare imponibile complessivo non dichiarato sulla base

---

<sup>449</sup> Così Cass., 31 marzo 2011, n. 7354, in *Giur. imp.*, la quale rinvia a Cass. Civ., Sez. I, 24 luglio 1991, n. 8265, in *Giust. civ.*, 1991, I, p. 2916 ss.; Cass. Civ., Sez. V, 13 marzo 2009, n. 6134, in *Giust. civ. mass.*, 2009, 3, p. 442 ss..

<sup>450</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 13 marzo 2009, n. 6134, cit..

<sup>451</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 12 maggio 2010, n. 11453, in *Giur. imp.*, 2010, 3, nonché in *Corr. trib.*, 2010, 23, p. 1888 ss..

di un procedimento che viola il disposto dell'art. 55 citato. In specie, il Giudice del gravame, avendo ritenuto che l'attività imprenditoriale esercitata dal contribuente fosse quella di intermediazione (e non di rivendita, come sostenuto dall'Agenzia), aveva (ri)determinato l'ammontare imponibile complessivamente non dichiarato (determinato induttivamente dall'ufficio sulla base delle "entrate" sul conto corrente bancario) facendo la differenza fra "le entrate e le uscite" rilevate sul conto corrente. Tale *modus operandi* è giustamente censurato dalla Corte, in quanto viola il disposto del citato art. 55, ai sensi del quale possono essere computati in detrazione "soltanto i versamenti eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33".

Non sembrano invece pertinenti le argomentazioni sulla base delle quali i Giudici di legittimità nella sentenza 23 marzo 2006, n. 6511<sup>452</sup> cassano la sentenza d'appello con la quale era stato ridotto l'ammontare dell'IVA induttivamente determinato e presuntivamente evaso mediante il riconoscimento in detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti sostenuti per realizzare il volume di affari accertato. Invero, l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'inottemperanza all'obbligo di dichiarazione esclude la possibilità di recuperare il credito maturato in ordine al relativo periodo d'imposta<sup>453</sup> – disatteso, a dire della Corte, dal Giudice di seconde cure – si riferisce alla diversa questione riguardante la possibilità di computare in detrazione nell'anno successivo (*id est* di riportare a nuovo) l'eccedenza di IVA a credito risultante al termine di un periodo d'imposta (ovvero maturata in un periodo d'imposta) per il quale non è stata presentata la dichiarazione, e non (come in fattispecie) il diritto a detrarre dall'ammontare imponibile determinato induttivamente dall'ufficio l'imposta sui relativi costi "presuntivamente" sostenuti per realizzare il volume d'affari. Tuttavia sulla base di quei principi la Corte giunge alla conclusione che, sebbene in fattispecie "non sussista la possibilità di riconoscere l'IVA in detrazione", al contribuente resta "la possibilità, in presenza di un credito d'imposta documentato, di chiederne il rimborso".

Con la sentenza 30 novembre 2012 n. 21397 la Corte ribadisce che nel caso di omessa presentazione della dichiarazione IVA, il contribuente che intende avvalersi del "credito d'imposta" vantato ha "l'onere di fornire adeguata ed idonea prova"<sup>454</sup>. Sulla base di tale principio è confermata la

---

<sup>452</sup> Cfr. Cass., 23 marzo 2006, n. 6511, in *Giur. imp.*, 2006, 2.

<sup>453</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 20 agosto 2004, n. 16477, cit.; Id., 28 gennaio 2002, n. 1029, cit.; Id., 18 gennaio 2002, n. 523, in *Giur. imp.*, 2002, 1, con nota di PENNELLA N., nonché in *Giur. it.*, 2002, 8-9, con nota redazionale.

<sup>454</sup> Cfr. Cass., 30 novembre 2012, n. 21397, in *Giur. imp.*, 2012, 6.

decisione dei Giudici di merito, i quali avevano ritenuto che la documentazione fornita dal contribuente consistente in una copia (conforme) del “registro dei corrispettivi” (la cui conformità all’originale era attestata da un pubblico ufficiale del Comune) non fosse idonea a provare i versamenti effettuati e i crediti d’imposta a suo dire maturati e, conseguentemente avevano confermato l’avviso di accertamento con il quale l’Ufficio aveva determinato il volume di affari (sulla base dei ricavi dichiarati ai fini delle imposte sui redditi) senza computare le imposte detraibili. Segnatamente secondo il Supremo Collegio, essendo stata omessa la presentazione della dichiarazione, avrebbero dovuto essere prodotti “altri e diversi documenti, e cioè, per esempio i documenti attestanti i pagamenti effettuati dai quali aveva origine il credito IVA vantato nei confronti dell’Ufficio”. Il registro dei corrispettivi, prosegue la Corte, non può fornire tale prova trattandosi di un registro contabile”, dal quale “di regola ... non è possibile trarre la prova di versamenti fiscali effettuati ... ma neppure dei crediti di imposta”.

In sintesi la giurisprudenza di legittimità – in ragione sostanzialmente della previsione sull’accertamento induttivo di cui al citato art. 55 – non sembra attribuire alla dichiarazione efficacia costitutiva del “diritto di credito” derivante dalla detrazione dell’IVA sugli acquisti inerenti, diritto che in linea di principio sorge in capo al soggetto passivo al momento in cui si intende effettuata un’operazione passiva (soggetta ad IVA) destinata all’attività economica.

La dichiarazione è invece considerata, almeno da taluna giurisprudenza, condizione imprescindibile per il riporto a nuovo dell’eccedenza detraibile maturata in esercizio in ragione essenzialmente della previsione di cui all’abrogato articolo 28, co. 4, del D.P.R. n. 633/72.

### *2.3.1 Detraibilità dell’eccedenza dell’imposta sul valore aggiunto a credito*

Con riferimento alla detraibilità dell’eccedenza di IVA a credito che risulti al termine dell’anno in periodi d’imposta successivi (c.d. riporto a nuovo) si riscontrano invero nella giurisprudenza di legittimità orientamenti difformi in merito alla valenza della dichiarazione annuale del periodo nel quale è maturata l’eccedenza, se cioè trattasi o no di una *condicio sine qua non* ai fini del riporto a nuovo.

Segnatamente con riferimento a fattispecie *ante* 1998 regolate dall’art. 28, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 - il quale nel testo in vigore (dal 1° aprile

1979 al 31 dicembre 1997) prima della novella di cui all'art. 4, co. 1, lett. c), del D.Lgs. n. 313/97 disponeva la perdita del “diritto alle detrazioni non computate per i mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale” - le posizioni della giurisprudenza di legittimità si possono ridurre a due contrapposte tesi.

Secondo taluna giurisprudenza, ai sensi del citato comma quarto dell'art. 28, “ferma la necessità del computo nei mesi di competenza, l'onere di quello conclusivo in sede di dichiarazione annuale non può essere superato in alcun modo, sia perché l'esigenza del rispetto delle modalità e dei termini al riguardo fissati è intesa ad evitare il rischio di indebiti rimborsi (v., per tutte, Cass. n. 9240/1990)”, sia perché la dichiarazione costituisce in generale “il momento di avvio di un procedimento di diritto pubblico, come tale caratterizzato da esigenze di razionale svolgimento e dalla aspirazione al conseguimento della stabilità (Cass. n. 9554/1992, in motivazione)”<sup>455</sup>. Segnatamente la dichiarazione annuale, avendo tra le altre la funzione di “rappresentare la liquidazione definitiva del debito o del credito all'amministrazione”, costituisce “l'unico strumento imprescindibile per riconoscere al contribuente il diritto alla detrazione dell'imposta”<sup>456</sup>. Ne consegue che “il contribuente che, pur avendo computato le detrazioni per i mesi di competenza, abbia ommesso di computarle nella dichiarazione annuale, perde il diritto a dette detrazioni, fermo il diritto al rimborso di quanto versato in eccedenza in applicazione dell'art. 30, comma 2”<sup>457</sup>.

Secondo la Suprema Corte, infatti, “in un sistema, come quello dell'IVA, caratterizzato dalla neutralità dell'imposta, e cioè dall'obbligo di riversarla per l'operatore che l'incassa e dalla possibilità di recuperarla per l'operatore che la paga, la perdita di tale ultima facoltà costituisce un'eccezione alla regola generale. Ne consegue che il mancato computo dell'imposta nelle dichiarazioni periodiche e nella dichiarazione annuale, se comporta la perdita del diritto alla detrazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28 – che prevede l'unica decadenza in tal senso – non implica anche la perdita del diritto del contribuente al rimborso di quanto versato in eccedenza, in

---

<sup>455</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 9 febbraio 2001, n. 1823, in *Giur. imp.*, 2001, con nota di SERPIERI M., nonché in *Dir. prat. trib.*, 2003, 2, p. 119 ss., con nota di RAGGIN.; in *Rass. avv. stato*, 2001, II, p. 378 ss., con nota di DE FELICE R.

<sup>456</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 27 maggio 2011, n. 11737, in *Giur. imp.*, 2011, 3, con nota redazionale.

<sup>457</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 9 febbraio 2001, n. 1823, cit.. Nello stesso senso v. Cass., 17 maggio 2006, n. 11584, *Guida dir.*, 2011, 32, p. 78 ss.; Id., 19 ottobre 2007, n. 21947, in *CED Cass.*, 2007; Id., 22 febbraio 2013, n. 4531 in *CED Cass.*, 2013; Id., 28 giugno 2013, n. 16341, in *Giur. imp.*, 2011, 6.

applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, comma 2, nei termini e con le formalità previste dalla legge”<sup>458</sup>.

Va ricondotta a tale filone anche la sentenza 20 agosto 2004, n. 16477<sup>459</sup> nella quale la Corte è chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di un diniego di rimborso IVA chiesto in dichiarazione (per l'anno 1987) *ex art. 30, co. 2, del D.P.R. n. 633/72* perché tardivo e perché era stata omessa la presentazione delle dichiarazioni degli anni d'imposta (1985 e 1986) nei quali il credito era maturato. Invero, secondo i Massimi Giudici in caso di omessa dichiarazione la facoltà di optare tra le due modalità di ripetizione si riduce al solo diritto potestativo di richiedere il rimborso. La regolamentazione dell'azione amministrativa prevista dal citato art. 55 nell'ipotesi di omessa dichiarazione annuale dell'Iva esclude implicitamente che il credito Iva relativo ad un periodo di imposta privo di dichiarazione annuale possa essere recuperato attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo di imposta successivo e lascia al contribuente la praticabilità del solo altro corno del dilemma facoltativo costituito dalla richiesta di rimborso.

Quanto ai termini per il rimborso la Corte ritiene che in mancanza di una specifica disciplina anche alla domanda di restituzione del credito Iva oggetto del presente giudizio si applichi, *ratione temporis*, “la norma generale residuale *ex art. 16, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, poi sostituita dall’art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che ha, peraltro, struttura sostanzialmente identica”. Resta fermo che “ove si formi il silenzio-rifiuto sulla domanda impeditiva della decadenza, inizi a decorrere, dalla data della sua formazione, cioè dalla scadenza del termine di 90 giorni, la prescrizione decennale *ex art. 2946 del codice civile*”. Sulla base di detto principio l’Alto

---

<sup>458</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 27 maggio 2011, n. 11737, cit., la quale richiama Cass. Civ., Sez. V, 9 febbraio 2001, n. 1823, cit.; Id., 26 luglio 2006, n. 17067, in *Giur. imp.*, e Cass., 19 ottobre 2007, n. 21947, citata. Nello stesso senso v. anche Cassazione, sentenza 27 maggio 2011, n. 11737, nella quale la Corte ritiene che, qualora “la dichiarazione annuale sia presentata con un ritardo superiore ai trenta giorni, dovendo tale dichiarazione considerarsi a tutti gli effetti omessa, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 37, ..., senza alcuna possibilità di sanatoria”, il contribuente perde il diritto alla detrazione. Nel caso, in riforma della sentenza di seconde cure, il S.C. dichiara che “- avendo il Fallimento della D.A.P.S. s.r.l. presentato la dichiarazione per l'anno 1995 con un ritardo superiore -sia pure di un giorno - al termine di trenta giorni previsto dalla norma suindicata, deve ritenersi - contrariamente a quanto affermato dal giudice di appello - che il medesimo abbia definitivamente perduto, per omessa dichiarazione annuale, il diritto alla detrazione del credito dell'anno precedente”.

<sup>459</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 20 agosto 2004, n. 16477, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 154 ss., con commento di LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*.

Consesso conclude nel senso che nel caso di specie - poiché la restituzione dei crediti Iva (per gli anni 1985 e 1986) era stata chiesta dalla società oltre il termine decadenziale di due anni *ex art. 16, co. 6*, citato - “il diritto della società si è estinto”<sup>460</sup>.

Tale posizione è adottata dalla Cassazione anche con riferimento all'attuale formulazione dell'art. 8 del D.P.R. n. 322/98, sebbene l'articolato normativo non faccia riferimento alla “decadenza” del diritto a detrazione<sup>461</sup>.

A conclusioni opposte sulla funzione della dichiarazione giunge altra Cassazione, la quale ritiene che l'omessa presentazione della dichiarazione non precluda l'esercizio della detrazione (e, quindi, il successivo riporto a nuovo), giacché tale diritto si perderebbe solo nell'ipotesi di concorso di entrambe le circostanze previste dall'art. 28, co. 4, citato (nel testo in vigore fino al 31 dicembre 1997), ossia “solo quando questa non venga computata né nel mese di competenza, né in sede di dichiarazione annuale”<sup>462</sup>.

Pertanto, la mancata esposizione del credito Iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito, purché lo stesso emerga dalle scritture contabili<sup>463</sup>.

Le ragioni di fondo di questa tesi sembrano da ravvisare nell'attribuzione alla dichiarazione di una valenza meramente partecipativa, e non costitutiva (del credito IVA), nonché nell'esigenza di garantire il principio di neutralità.

---

<sup>460</sup> Si ricorda che nel caso il contribuente chiedeva nel 1990 il rimborso dell'IVA a credito risultante dalla dichiarazione dell'anno 1987 il quale in parte derivava da crediti maturati negli anni 1985 e 1986 per i quali non era stata presentata la dichiarazione.

<sup>461</sup> In tal senso v. Cass., 30 settembre 2011, n. 20040, in *Giur. imp.*, 2011, 5, con nota redazionale; Id., 26 ottobre 2011, n. 22250, in *Giur. imp.*, 2011, 6 con nota di BOLOGNA A.; Id., 13 luglio 2012, n. 11951 e n. 11953; 20 marzo 2013, n. 6930; 14 febbraio 2014, n. 3459; 21 marzo 2014, n. 6657; 9 maggio 2014, n. 10064; 17 dicembre 2014, n. 26503.

<sup>462</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 9 ottobre 2009, n. 21457, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 2, p. 125 ss., con commento di BASILAVECCHIA M., *Sulle modalità di recupero della detrazione non effettuata*, nonché in *Corr. trib.*, 2009, 46, p. 3735 ss., con commento di LOGOZZO M., *La fattura passiva non registrata legittima il rimborso dell'Iva*. Nello stesso senso v. Cass. Civ., Sez. I, 20 gennaio 1997, n. 544, in *Giur. imp.*, 1997, con nota redazionale, nonché in *Giur. it.*, 1998, 4 e in *GT - Riv. giur. trib.*, 1997, 8, p. 711 ss., con nota di COMELLI A., *La detrazione dell'iva in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale*; Id., 25 febbraio 1998, n. 2063, in *Boll. trib.*, 1998, p. 949 ss.; Id., 4 febbraio 2000, n. 1204, in *Giur. imp.*, 2000, 1, con nota di SERPIERI M., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 9, p. 777 ss. con nota di COMELLI A., *Non decade dal diritto alla detrazione iva chi effettua solo operazioni esenti*; Cass. Civ., Sez. V, 28 gennaio 2002, n. 1029, in *Mass. giur. it.*, 2002; Id., 26 luglio 2006, n. 17067, in *Giur. imp.*, 2006, 4.

<sup>463</sup> Cfr. Cass., 16 ottobre 2006, n. 22114, in banca dati *fisconline*.

In particolare, da una parte, si afferma che “in materia di IVA, peraltro, come anche con riferimento alle imposte sui redditi, la dichiarazione del contribuente affetta da errore, di fatto o di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile, atteso che essa non ha valore confessorio, né costituisce fonte dell’obbligazione tributaria, inserendosi invece nell’ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione”<sup>464</sup>, dall’altra, si sottolinea che “il principio di neutralità fiscale esige che l’esenzione dall’IVA sia accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi. La situazione sarebbe diversa solo se la violazione di tali requisiti formali avesse l’effetto di impedire che sia fornita la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti”<sup>465</sup>.

Con riferimento a siffatta questione – a fronte del dualismo di prospettive giurisprudenziali fin qui descritto e in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte – si aggiunge che la Direttiva in ordine all’eccedenza detraibile che può risultare al termine del periodo d’imposta rimette agli Stati membri l’individuazione delle modalità per scegliere il riporto a nuovo piuttosto che il rimborso. Segnatamente l’art. 183 dispone che “Qualora, per un periodo d’imposta, l’importo delle detrazioni superi quello dell’IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l’eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite”. Dal tenore letterale della disposizione e alla stregua dell’insegnamento della Corte di Giustizia sulla distinzione fra condizioni per la spettanza e per l’esercizio sembra quindi che l’articolato normativo vada inteso nel senso che l’eccedenza si formi solo in ragione del fatto che l’importo delle detrazioni superi quello dell’IVA dovuta nel periodo d’imposta e che spetti agli Stati membri soltanto la previsione dello strumento per effettuare l’opzione fra riporto a nuovo e rimborso.

---

<sup>464</sup> Cfr. Cass., 9 febbraio 2009, n. 21457, cit. Nello stesso senso Cass., 25 ottobre 2002, n. 15063, in *Giur. imp.* con nota redazionale, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2003, 5, p. 1109 ss., con commento di R. SUCCIO, in *il fisco*, 2002, 41, p. 6477 ss., con commento di M. CICALA e in *Rass. trib.*, 2003, p. 773 con nota di TODINI; Id., 6 dicembre 2002, n. 17394, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, 2, p. 488 ss.; Id., 23 maggio 2003, n. 8153, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, 2, p. 1349 ss..

<sup>465</sup> Cfr. Cass., 9 febbraio 2009, n. 21457, cit.



### 2.3.2 Mancata indicazione dell'eccedenza di Iva a credito nelle dichiarazioni successive

Diversa da quella fin qui esaminata è l'ipotesi della mancata indicazione dell'eccedenza di Iva a credito nelle dichiarazioni successive a quella dell'anno in cui la stessa si è regolarmente formata. In tal caso sembra pacifico, anche secondo taluna prassi<sup>466</sup>, che non sia configurabile alcuna decadenza.

Per la Corte, invero, non decade dal diritto di riportare a nuovo l'eccedenza Iva maturata in un periodo di imposta precedente colui che – avendo regolarmente presentato la dichiarazione dell'anno di maturazione del credito (*id est* dell'anno in cui si sono verificati gli acquisti da cui deriva l'eccedenza) ed ivi indicato detta eccedenza – omette di riportarla nelle dichiarazioni relativa ad anni successivi, “in quanto la decadenza è comminata dalla norma (ndr art. 28, co. 4, del D.P.R. n. 633/72) soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile”<sup>467</sup>.

Peculiare è la fattispecie oggetto della citata sentenza 4 febbraio 2000, n. 1204 nella quale la Suprema Corte sulla base di siffatto principio di diritto nonché di un'interpretazione “sistematica” del secondo comma dell'art. 30 dichiara illegittimo il disconoscimento (con avviso di rettifica) della detrazione (per l'anno 1987) di un credito che – sebbene non fosse stato indicato per un “errore formale” nelle dichiarazioni dei due anni antecedenti (1985 e 1986, nei quali peraltro la società aveva posto in essere solo operazioni esenti e dichiarazioni senza debiti e crediti d'imposta) – era stato esposto nella dichiarazione dell'anno in cui era maturato (1984). In particolare in tale occasione la Corte – muovendo proprio dalla specificità del caso *id est* dalla circostanza che le dichiarazioni “incomplete” si riferivano ad annualità nelle quali la società aveva realizzato solo operazioni esenti) – ritiene anzitutto che la suddetta lettura dell'art. 28 trovi un'ulteriore

---

<sup>466</sup> Cfr. Ris. Ag. Entr., 19 aprile 2007, n. 74/E, la quale rinvia a Circ. Min., 30 novembre 2000, n. 222/E; Circ. Min., 25 gennaio 1999, n. 23/E; Circ. Min., 28 maggio 1998, n. 134/E.

<sup>467</sup> Così Cass. Civ., Sez. V, 18 gennaio 2002, n. 523, cit.; Nello stesso senso v. anche Cass. Civ., Sez. I, 4 febbraio 2000, n. 1204, cit.; Cass., 22 maggio 2006, n. 12012, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A.; Id., 2 febbraio 2007, n. 2292, in *Giur. imp.*, 2007, 2, con nota di BOLOGNA A.. Ancora prima, v. Cass. Civ., Sez. I, 2 ottobre 1996, n. 8602, in *Giur. imp.*, 1997, con nota redazionale, nonché in *Dir. prat. trib.* 1998, II, p. 639 ss., con nota di MERCURIO V.; Id., 20 gennaio 1997, n. 544, in *Giur. imp.*, 1997, n. 74; Id., 25 febbraio 1998, n. 2063, in *Cod. Trib.*, *Ipsos*, sub art. 28 D.P.R. n. 633 del 1972.

conferma nell'abrogazione del "dovere di presentare la dichiarazione annuale per i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti" (art. 11, comma 4, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413). Per effetto di tale modifica infatti "il diritto alla detrazione non è collegato alla annotazione dei crediti nella dichiarazione nell'anno precedente quando la stessa non deve presentarsi per avere l'imprenditore effettuato solo operazioni esenti, così come era avvenuto alla ricorrente negli anni 1984 e 1985". Secondo la Corte inoltre tale novella "imporrebbe una lettura logica" del dato normativo esistente e nel quale è stata introdotta ed in tale ottica comproverebbe che, anche per il passato, la locuzione "dichiarazione immediatamente successiva" contenuta nel secondo comma dell'art. 30 citato vada intesa quale dichiarazione successiva nella quale (risultino debiti o crediti IVA e) possa "operarsi la detrazione". Invero, "essendosi escluso l'obbligo di dichiarazione in assenza di operazioni rilevanti ai fini IVA le uniche dichiarazioni successive nelle quali può operarsi la detrazione sono quelle da cui risultino debiti o crediti IVA" ovvero "con riferimento al passato quando l'esonero dalla dichiarazione per sole operazioni esenti non v'era" quelle "con operazioni non esenti"<sup>468</sup>.

La Cassazione fa immediata applicazione del principio secondo il quale "ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione, atteso che la decadenza dal diritto è comminata, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28, comma 4, soltanto per il caso in cui il credito (o l'eccedenza di imposta versata) non venga indicato nella prima dichiarazione utile<sup>469</sup> nelle sentenze 2 febbraio 2007, n. 2292 e 22 maggio 2006, n. 12012<sup>470</sup> nelle quali l'ufficio aveva disconosciuto il credito IVA indicato nella dichiarazione dell'anno per omessa presentazione di quella dell'anno immediatamente precedente, sebbene in entrambi i casi la dichiarazione dell'anno in cui il credito era sorto fosse stata regolarmente presentata.

Segnatamente nella prima la Corte – nel cassare la sentenza della

---

<sup>468</sup> In fattispecie, quindi la Corte – pur richiamando il principio secondo il quale il contribuente decade dal diritto all'eccedenza a credito solo quando nell'anno di maturazione siano state omesse sia la dichiarazione mensile sia quella annuale – decide fornendo un'applicazione estensiva della locuzione dell'art. 30, comma 2, cit., che si riferisce allo scomputo del credito della "dichiarazione immediatamente successiva" interpretando tale espressione non solo nel senso di quella cronologicamente successiva ma nel senso di quella utile successiva (ossia dove non si denuncino solo operazioni esenti).

<sup>469</sup> Cfr. Cass., 18 gennaio 2002, n. 523, cit.

<sup>470</sup> Cfr. Cass., 22 maggio 2006, n. 12012, cit..

Commissione tributaria regionale (la quale aveva confermato l'illegittimità del diritto del contribuente a riportare a nuovo il credito IVA per omessa presentazione della dichiarazione dell'anno precedente) – evidenzia che l'esposizione del credito di imposta nella dichiarazione annuale di competenza attribuisce comunque al contribuente il diritto al rimborso dello stesso, comportando pertanto un “effetto di salvezza del diritto” del quale non ha erroneamente tenuto conto il giudice del gravame<sup>471</sup>.

Nella citata sentenza 22 maggio 2006, n. 12012 invece il Supremo Collegio chiarisce l'irrilevanza, ai fini della questione in esame dell'art. 1 del D.P.R. n. 443/97. In specie la Cassazione, pur confermando la sussistenza del credito, cassa la sentenza del Giudice di appello, il quale aveva fondato la decisione sull'applicazione retroattiva della disposizione dell'art. 1 del D.P.R. n. 443/97 ai sensi del quale, nel caso di diniego del rimborso dell'imposta con contestuale riconoscimento del credito, quest'ultimo poteva essere successivamente computato in detrazione in sede di liquidazione periodica ovvero nella dichiarazione annuale (nel testo applicabile *ratione temporis*). Tale disposizione – precisa il Supremo Collegio – presuppone un formale provvedimento di rimborso e dunque “mal si attaglia” alla fattispecie in questione nella quale si tratta di “recupero del credito indebitamente esposto”; essa in ogni caso, non avendo natura interpretativa, non può applicarsi retroattivamente.

Come anticipato la tesi giurisprudenziale fin qui esposta (sulla legittimità del riporto a nuovo dell'eccedenza di Iva a credito non indicata nelle dichiarazioni successive a quella dell'anno in cui la stessa si è regolarmente formata) non è distante dalle posizioni assunte dall'amministrazione finanziaria. In specie a tale conclusione sembra giungere l'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione 19 aprile 2007, n. 74/E, laddove si afferma che l'inottemperanza all'obbligo della dichiarazione annuale espone il contribuente all'accertamento induttivo e gli preclude la facoltà di portare in deduzione l'Iva versata nel relativo periodo su acquisti di beni o servizi, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali, ma non lo priva del diritto di utilizzare il credito “che abbia maturato nel periodo anteriore e per il quale abbia chiesto la successiva detrazione, ai sensi dell'art. 30 del d.p.r. n. 633 del 1972 (scomputandolo dalle somme dovute in base a tale accertamento, ovvero dall'imposta dovuta)”<sup>472</sup>.

---

<sup>471</sup> Cfr. Cass., 2 febbraio 2007, n. 2292, in *Giur. imp.*, con nota di BOLOGNA A..

<sup>472</sup> Cfr. Ris. Ag. Entr. 19 aprile 2007, n. 74/E, la quale rinvia a Circ. Min., 30 novembre 2000, n. 222/E; Circ. Min., 25 gennaio 1999, n. 23/E; Circ. Min., 28 maggio 1998, n. 134/E.

## 2.4 Il mancato adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione in caso di reverse charge

Meno rigoroso è l'orientamento della Corte allorché la fattispecie concreta sia soggetta alla disciplina dell'inversione contabile o *reverse charge* sia "interno" che "esterno"<sup>473</sup>.

In tal caso, a fronte della prassi tenuta in caso di omessa autofatturazione per lungo tempo dall'Agenzia delle Entrate di disconoscere la detrazione dell'imposta e di irrogare le sanzioni "edittali", la Corte a partire dalla sentenza *Ecotrade*<sup>474</sup>, riconosce la spettanza del diritto a detrazione anche in situazioni nelle quali non è stata emessa l'autofattura come disposto dall'art. 17, co. 3, del D.P.R. n. 633/72<sup>475</sup> oppure non sono stati adempiuti gli obblighi contabili (di integrazione e di registrazione delle fatture) previsti a carico del cessionario nell'ipotesi di acquisti intracomunitari dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/93<sup>476</sup>, ammettendo implicitamente che in tali circostanze la prova possa essere data con un documento non del tutto regolare.

In particolare nella sentenza 5 maggio 2010 n. 10819<sup>477</sup> il Supremo Collegio ritiene illegittimo il disconoscimento ad un operatore italiano della detrazione dell'imposta relativa ad un'operazione per la quale il soggetto passivo aveva proceduto all'integrazione e alla registrazione della fattura ricevuta dal cedente (stabilito in altro Stato dell'Unione) secondo il regime previsto per gli acquisti intracomunitari, e non come avrebbe dovuto all'emissione di un'autofattura (ai sensi del combinato disposto degli artt. 17, co. 3, e 71, co. 2, del D.P.R. n. 633/72). L'inadempimento di siffatto obbligo nel caso era dovuto ad un'errata qualificazione ai fini IVA dell'operazione<sup>478</sup>.

---

<sup>473</sup> Così CENTORE P., «Reverse charge» *interno ed esterno al vaglio della Cassazione*, commento a Cass. Civ., Sez. V, 5 maggio 2010, n. 10819, in *Giur. imp.*, 2010, 3, con nota di BOLOGNA A., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 8, p. 686 ss.

<sup>474</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95 e C-96/07, *Ecotrade*, cit.

<sup>475</sup> Cfr. Cass., 28 luglio 2010, n. 17588 in *Giur. imp.*, 2010, 5, con nota di CAPOZZI V., nonché in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 8, p. 686 ss. con commento di CENTORE P., «Reverse charge» *interno ed esterno al vaglio della Cassazione*.

<sup>476</sup> V. Cass., 28 luglio 2010, n. 17588, cit.

<sup>477</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 5 maggio 2010, n. 10819, cit.

<sup>478</sup> Da indagini svolte dalla Guardia di Finanza era emerso che i beni non erano stati "spediti o trasportati" in Italia "dal territorio di un altro Stato membro" ma erano stati consegnati dal committente del cedente (tipografia) al cessionario nella Città dello Stato del Vaticano e introdotti in Italia direttamente da parte del cessionario; di talché l'Agenzia

In tale occasione la Corte –pur avendo rilevato l'irregolarità della procedura seguita dal contribuente – richiama la citata sentenza *Ecotrade* ed in ragione del principio ivi enunciato afferma anzitutto che "... nel caso di reverse charge, l'inosservanza da parte del contribuente delle formalità prescritte dalla normativa nazionale, ossia dell'obbligo di emettere autofattura, 'non può privarlo del suo diritto a detrazione', giacché 'il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi' (essendo tali, in presenza di reverse charge, i cessionari o committenti): in tal senso, Corte di Giustizia CE, Sez. III, 8 maggio 2008, nn. C-95 e C-96/07, cit.)". Pertanto, conclude il Supremo Collegio, nel caso concreto "qualora risulti che ... furono adempiuti (sia pure in modo formalmente irregolare) gli obblighi sostanziali di assunzione del debito IVA, mediante registrazione della fattura relativa all'acquisto dei beni e successiva dichiarazione, e sia quindi riconosciuto il diritto alla detrazione, la contribuente non sarà tenuta a versare alcuna somma all'erario a titolo d'imposta quale effetto dell'accertamento".

Quanto alle sanzioni, i Massimi Giudici - richiamando i principi di proporzionalità ribaditi dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Ecotrade* - ritengono che "qualora gli obblighi sostanziali siano stati assolti, sia pure in forma irregolare (non secondo il meccanismo dell'inversione contabile) la sanzione è dovuta nella misura stabilita, per tale ipotesi, dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6 comma 9 bis...applicabile al caso in esame in virtù della disposizione contenuta nel D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3, (principio di legalità)". Trattasi di un'affermazione di importante valore nomofilattico, considerato che in più occasioni la Cassazione aveva qualificato la violazione degli adempimenti previsti in caso di inversione contabile quale di carattere sostanziale<sup>479</sup>.

L'irrogazione della sanzione in misura piena è stata ribadita con riferimento alla formulazione del comma 9bis dell'art. 6 *ante* la novella di cui al D.Lgs. n. 158/2015 anche dall'Agenzia dell'Entrate.

---

considerava l'operazione quale importazione dallo Stato della Città del Vaticano e recuperava l'imposta "asseritamente evasa" irrogando le sanzione in misura piena.

<sup>479</sup> V. *ex multis* Cass. Civ., Sez. V, 12 marzo 2007, n. 5712, in *Giur. imp.*, 2007, 2, laddove il Supremo Collegio "aderendo all'indirizzo giurisprudenziale già espresso da questa Corte" osserva che "gli adempimenti di cui all'art. 17, terzo comma, e art. 25, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono anche correlati al procedimento di determinazione del reddito di impresa, consentendo di procedere all'accertamento stesso; ne deriva che la violazione interrompe quanto meno il meccanismo di applicazione delle imposte sul reddito, e pertanto non ha carattere meramente formale, bensì sostanziale".

In particolare con la Risoluzione n. 56/E del 6 marzo 2009 la Direzione centrale – rispondendo ad un quesito posto da una Direzione regionale “sull’individuazione della sanzione applicabile” e “sugli effetti che l’eventuale accertamento dell’inadempimento produce in ordine al diritto alla detrazione dell’imposta” – ha precisato che “laddove sia constatata una violazione del regime dell’inversione contabile che comporti, in quella sede, l’assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all’accertamento del debito”, da una parte, stante i principi affermati dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Ecotrade*, “deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta”, dall’altra, resta ferma “l’applicazione della sanzione amministrativa (nella specie, quella tra il 100 e il 200 per cento dell’imposta, con un minimo di 258 euro) di cui all’art. 6, comma 9 bis, primo periodo del D.lgs n. 471 del 1997, per inosservanza degli obblighi previsti dalla disciplina IVA”. Con la conseguenza che “il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all’Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione”. Tale soluzione non sembra condivisibile.

A riguardo è stato osservato che l’irrogazione della sanzione “appare dopo la rinuncia dell’imposta del tutto immotivata in riferimento all’art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d’imposta’...”<sup>480</sup>.

Ad analogo convincimento circa la spettanza della detrazione giunge la Corte anche nella sentenza 28 luglio 2010 n. 17588<sup>481</sup>, avente ad oggetto il disconoscimento della detrazione dell’imposta relativa all’acquisto di prestazioni di trasporto intracomunitario a causa della omessa integrazione e registrazione da parte del cessionario della fatture ricevute dal cedente. Anche nel caso l’operatore residente aveva errato nella qualificazione dell’operazione, giacché aveva ritenuto che le suddette prestazioni fossero escluse da IVA per carenza del presupposto territoriale *ex art. 7 del D.P.R. n. 633/72* (nel testo vigente *ratione temporis*), e non intracomunitarie *ex art. 40, co. 5, del D.L. n. 331/93*.

Confermando il precedente orientamento la Corte considera di natura formale la violazione degli obblighi di integrazione e di registrazione, sottolineando che sia il principio di neutralità dell’imposta sia “la carenza di disposizioni che prevedano con riguardo alla fattispecie in esame la

---

<sup>480</sup> Cfr. CENTORE P., «Reverse charge» interno ed esterno al vaglio della Cassazione, cit., p. 690. Si ricorda che con la novella di cui al citato D.Lgs. n. 158/2016 il legislatore è intervenuto sul tema.

<sup>481</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 28 luglio 2010 n. 17588, cit..

decadenza dal diritto di credito nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria" confermano il carattere formale della violazione che, in quanto tale, non può comportare il disconoscimento del diritto a detrazione.

Il principio di diritto fin qui esposto è posto a fondamento anche della sentenza 25 novembre 2011, n. 24912<sup>482</sup> avente ad oggetto il disconoscimento ad una cooperativa agricola del diritto a detrarre l'IVA sulle forniture del latte conferite dagli allevatori (soci della cooperativa) a causa della mancata conservazione delle fatture che la stessa cooperativa aveva emesso per conto dei soci conferenti ai sensi dell'art. 34, co. 7, del D.P.R. n. 633/72. Segnatamente in fattispecie, sebbene la contestazione non riguardasse l'applicazione delle norme che stabiliscono tempi e modalità della registrazione delle fatture IVA ma piuttosto la mancata prova da parte del soggetto passivo della spettanza della detrazione, il Collegio - rilevato che l'obbligo di emissione della fattura da parte della cooperativa per conto di soci conferenti "attua un 'meccanismo', per così dire, di inversione contabile" - ritiene illegittimo il recupero dell'ufficio muovendo ancora una volta dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale in materia rispettivamente di violazione degli obblighi formali e di decadenza dal diritto a detrazione. Da essa secondo il Supremo Collegio emergerebbe che l'adempimento di tutti gli obblighi previsti dall'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 (ivi compreso quello di registrazione) "non costituisce conditio sine qua non per il riconoscimento del diritto alla 'detrazione' dell'imposta sul valore aggiunto ove si acquisisca, anche altrimenti, la prova certa ... dell'avvenuto effettivo versamento (e nei limiti di questo) di quella imposta", prova che nel caso sarebbe "indubbia", stante "gli incontestati accertamenti di fatto sottesi inequivocamente alle osservazioni del giudice di appello".

Quanto al profilo probatorio, la Cassazione - dopo avere richiamato giurisprudenza sulla compatibilità con l'ordinamento comunitario di disposizioni nazionali che ammettano quale mezzo di prova del diritto al rimborso la produzione di copia della fattura o di un documento di importazione nell'ipotesi di smarrimento degli originali per cause non imputabili al soggetto passivo<sup>483</sup> - afferma che "a fortiori deve riconoscersi al soggetto che, come nel caso, ha legittimamente emesso (per effetto dell' 'inversione contabile' detta) esso stesso, in luogo del soggetto altrimenti tenuto, la fattura" la possibilità di provare il "proprio diritto al rimborso"

---

<sup>482</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. V, 25 novembre 2011, n. 24912, in *Giur. imp.*, 2011, 6, con nota di BOLOGNA A., nonché in *L'IVA*, 2012, 2, con commento di CESATI S. - SANTI A., *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*.

<sup>483</sup> Cfr. Corte di Giustizia, CE, Sez. V, 11 giugno 1998, n. C- 361/96, § 31, in *Giur. imp.*, con nota redazionale.

(rectius detrazione) producendo un documento diverso dall'originale della fattura<sup>484</sup>.

---

<sup>484</sup> Dalla sentenza si evince che nel caso il soggetto passivo, pur non avendo conservato copia delle fatture emesse (né in formato cartaceo né elettronico), aveva conservato le fatture in “microfish” e aveva proceduto alla loro stampa nel corso della verifica.



*Bibliografia*

ABECASIS T. - MOLEK P. - MOTA R. A., *Seminar on VAT on Financial Services at the University of Lisbon*, in *Intertax*, 2011, 39, 2, p. 98.

AMADEO S., *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002.

ANTONINI M., *L'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto con riferimento all'imposta sul patrimonio netto*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 848

ARDIZZONE G., voce *Fattura (dir. trib.)*, in *Noviss. Dig. it.*, appendice, III, Torino, 1980, p. 667.

ASTRALDI DE ZORZI C., *Effetti delle pronunce dei giudici comunitari ed altri aspetti del sistema sanzionatorio comunitario*, in *Riv. Corte Conti*, 2000, p. 246.

BARATTA R., *Il telos dell'interpretazione conforme all'”acquis” dell'Unione*, in *Riv. dir. int.*, 2015, 1, p. 28.

BARONE L., *La presunzione di imprenditorialità delle società commerciali non determina l'automatica inerenza degli acquisti effettuati*, nota a Cass., 9 aprile 2003, n. 5599, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 11, p. 1058. *On the Value-Added Tax in Denmark and the European Economic Community and the Reinassance of Tax Neutrality*, in *Bulletin for international fiscal documentation*

BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo: dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000.

BASILAVECCHIA M., *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 29 agosto 2007, n. 18219, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 1, p. 51.

BASILAVECCHIA M., *Detrazione IVA, inerenza "rinforzata" e diritto comunitario*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 10 marzo 2010, n. 5753, in *Corr. trib.*, 2010, 18, p. 1425.

BEGHIN M., *L'inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, nota a Cass., 21 marzo 2008, n. 7809, in *Corr. trib.*, 2008, 23, p. 1869.

BELTRANI S. - FORTE N., *Il cosiddetto «anno di competenza» ai fini e la detrazione dell'imposta*, in *Corr. trib.*, 1987, p. 2389.

BERNAERTS Y. - NATHOENI S., *The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT*, in *EC Tax Review*, 2011, 6, p. 291.

BETTON D., *Lennartz reconsidered*, nota a CGCE 14 luglio 2005 (C-434/03), in *Tolley's Practical VAT Newsletter*, 2005, 19, 8, p. 61.

BOOTH P., *Charities and VAT*, in *VAT Digest*, 2008, 70, 12, p. 1.

BORIA P., *La dichiarazione tributaria*, in *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi A., Roma, 2013.

BUONO C., *La detrazione Iva in caso di perdita incolpevole della contabilità*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 4 marzo 2011, n. 5182, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 6, p. 21223.

CARPENTIERI L., *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario*, in Carpentieri-Lupi-Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 52.

CARTWRIGHT T. - DIXON E. - WATSON J., *A Recipe for Chaos*, in *International VAT Monitor*, 2010, 3, p. 183.

CASADO OLLERO G., *Deducciones y reembolsos en el impuesto sobre valor añadido adoptado por la Comunidad Economica Europea*, in *Crónica Tributaria*, 1988, 32, p. 135.

CASAS AGUDO D., *Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el Iva y principio de proporcionalidad*, in *Crónica Tributaria*, 2009, 13, p. 223.

CATTANEO A., *È consentito procedere alla detrazione su un'operazione non ancora effettuata ma solo registrata?*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 18 febbraio 2003, n. 2420, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 5, p. 415.

CENTORE P., *Autoconsumo IVA: imponibilità della cessione di beni già tassati*, commento a CGCE 8 marzo 2001 (causa C-415/98), in *Corr. trib.*, 2001, 18, p. 1365.

CENTORE P., *Il "nesso immediato e diretto" nel diritto alla detrazione IVA*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 17 gennaio 2001, n. 634, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 9, p. 1113.

CENTORE P., *Inerenza IVA nazionale (e non comunitaria)*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2010, n. 3706, in *Corr. trib.*, 2010, 14, p. 1103.

CENTORE P., *Il profilo soggettivo nelle operazioni esenti da IVA*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 8 giugno 2011, n. 12444, in *Corr. trib.*, 2011, 29, p. 2360.

CENTORE P., *I criteri per l'individuazione dell'inerenza idonea a legittimare la detrazione IVA*, nota a CGCE 21 febbraio 2013 (C-104/12), in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 7, p. 559.

CHECA GONZÁLEZ C., *El derecho a la deducción del IVA*, in *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, 2006, p. 42.

CHECA GONZÁLEZ C., *El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 28 de octubre de 2005*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2006, 1, p. 1410.

COCCO G., voce *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto civ.*, VI, Torino, 1991, p. 1.

COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000.

COMELLI A., “Inerenza” ai fini dell’IVA e onere della prova, nota a Cass. Civ., Sez. I, 21 dicembre 1999.

COMELLI A., *Sull’onere della prova ai fini della detrazione dell’IVA*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 11, p. 991.

COPPOLA P., *La dichiarazione e la sua rettificabilità*, Padova, 2005.

CORDEIRO GUERRA R., *Fatto generatore, esigibilità dell’Iva ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*, nota a CGCE 26 ottobre 1995 (causa C-144/94), in *Riv. dir. trib.*, 1996, 5, 2, p. 449.

D’ANGELO G., *Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says*, nota a CGCE8 maggio 2008 (cause riunite C-95/07 e C-96/07), in *Tax Notes International*, 2008, 50, 7, p. 520.

D’ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto comunitario*, Milano, 2013.

DANIELE L., *Cenni sul contributo della giurisprudenza allo sviluppo del processo d'interazione europea*, in *Il processo d'integrazione europea: un bilancio 50 anni dopo i Trattati di Roma*, a cura di Tizzano A., Torino, 2008.

DATZER H. - ENGLISCH J., *Seminar J: Overhead und Vorsteuerabzug*, in *IStR*, 2013, p. 629.

DE LA FERIA R., *The EU VAT treatment of insurance and financial services (again) under review*, in *EC Tax Review*, 2007, 2, p. 74.

DE LA FERIA R., *When do dealings in shares fall within the scope of VAT*, in *EC Tax Review*, 2008, 1, p. 24.

DE LA FERIA R., *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies Slowly Moving in the Wrong Direction*, in *Intertax*, 2009, 37, 3, p. 148.

DE LA FERIA R., *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*, Working Paper 16/03, 2016, Oxford University Centre for Business Taxation.

DEL VAGLIO M., *Sulla detraibilità dell'Iva per le prestazioni relative ad operazioni non soggette ad imposta*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 11, p. 1066.

DE PIETRO C., *Reverse charge e limiti di detrazione nell'Iva*, nota a CGCE8 maggio 2008 (cause riunite C-95/07 e C-96/07), in *Rass. trib.*, 2008, 3, p. 892.

DE RINALDIS A., *Detrazione IVA e inerenza delle operazioni economiche*, nota a Cass., 12 gennaio 2010, n. 281, in *L'IVA*, 2010, 4.

DE SOUZA J., *Bakcsi v. Finanzamt Furstenfeldbruck: flogged Mercedes impacts on chattels exhibited in the United Kingdom*, in *Private Client Business*, 2001, 4, p. 252.

DIXON E. - CARTWRIGHT T. - WATSON J., *A Recipe for Chaos*, in *International VAT Monitor*, 2010, 3, p. 183.

DOCCLO C., *Sixth VAT Directive - construction of a dwelling by two spouses forming a community which does not itself perform an economic activity*, nota a CGCE 21 aprile 2005 (C-25/03), in *EC Tax Review*, 2005, 14, 4, p. 235.

ENGLISCH J., *Input VAT Deduction by Holding Companies – German Practice and Community Law*, in *International VAT Monitor*, 2007, 3, p. 172.

ENGLISCH J. - DATZER H., *Seminar J: Overhead und Vorsteuerabzug*, in *IStR*, 2013, p. 629.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014.

FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

FAZZINI E., *The right to deduct and passing on of VAT within the EU context*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 3, p. 17.

FICARI V., *La dichiarazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesaurò F., Torino, 2001.

FILIPPI P., voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 160.

FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., IV, Padova, 1994;

FORTE N., *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1972, I, p. 332.

FORTE N. - BELTRANI S., *Il cosiddetto «anno di competenza» ai fini e la detrazione dell'imposta*, in *Corr. trib.*, 1987, p. 2389.

FRANSONI G., *Il concetto di strumentalità Iva è lo stesso delle imposte sui redditi?*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2006, n. 3518, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 2, p. 62.

FREGNI M. C., *Il momento impositivo*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesaro F., Torino, 2001.

GARCÍA NOVOA C., *La deducción del IVA*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2012, 331, p. 33.

GHERRA F., *Pregiudiziale comunitaria, pregiudiziale costituzionale e valore di precedente delle sentenze interpretative della Corte di giustizia*, in *Giur. cost.*, 2000, p. 1203.

GIANONCELLI S., *Il diritto alla detrazione dell'iva negli acquisti intracomunitari: termine per l'esercizio ed irrilevanza degli adempimenti formali*, nota a CGCE 8 maggio 2008 (cause riunite C-95/07 e C-96/07), in *Giur. it.*, 2008, p. 2630.

GIOVANNINI A., *Commento all'art. 28 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011.

GONZÁLEZ ORTIZ D., *El ejercicio a posteriori del derecho a la deducción del IVA*, in *Tribuna Fiscal: Revista tributaria y financiera*, 2008, 217, p. 14.

GREGGI M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in *Lo stato della fiscalità dell'Unione europea*, tomo I, a cura di Di Pietro A., Roma, 2003.

GREGGI M., *Il principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013.

GREGGI M., *Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'Iva: presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture emesse*, in *Giur. imp.*, 2015, 4.

GRÜNWALD U., *Steuerrecht: Kein Vorsteuerabzugsrecht des Unternehmens bei Strafverteidigerkosten für Geschäftsführer*, nota a CGCE 21 febbraio 2013 (C-104/12), in *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2013, p. 353.

HENKOW O., *Neutrality of VAT for taxable persons a new approach in European VAT*, in *EC Tax Review*, 2008, 5, p. 233.

HERRERA MOLINA M., *La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a deducción en el IVA*, in *Impuestos*, 1997, 1, p. 1111.

HOFER M., *Konterkariert eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzuges den Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems*, in *StWK*, 2008, 32, p. 867.

HURTADO FERNÁNDEZ E., *Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido Soportado. Obligación del sujeto pasivo de estar en posesión de una factura*, in *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, vol. III.

IANNOCCONE A., *Processo tributario e onere di prova i casi in cui non grava sull'amministrazione finanziaria*, nota a Cass., 16 settembre 2003, n. 13605, in *DeG - Dir. e giust.*, 2003, 37, p. 43.

INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.



JOSEPH A., *GST in Jersey*, in *International VAT Monitor*, 2007, 1, p. 182.

KAJUS J. - TERRA B., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam, 2013.

KAJUS J. - TERRA B., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam, 2016.

LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, commento a Cass. Civ., Sez. V, 20 agosto 2004, n. 16477, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, 2, p. 146.

LINDBLAD M. - PARLAND E., *Tax Treatment of Transaction Costs*, in *European Taxation*, 2013, 4, p. 158.

LIPRINO V., *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'Iva*, nota a CGCE 21 febbraio 2006 (causa C-419/02), in *Rass. trib.*, 2007, p. 279.

LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, Milano, 2005.

LOGOZZO M., *Commento all'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011.

LOGOZZO M., *Commento all'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011.

MAFFEZZONI F., *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1973, p. 1174.

MAGRANER MORENO F., *Tributación de Abogados y Procuradores*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

MCCARTHY H. L., *Practice note: VAT issues concerning landed estates and the agricultural sector*, in *Private Client Business*, 2010, 6, p. 378.

MELIS G., *Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva*, commento a Corte di Giustizia, 29 febbraio 1996, C-110/94, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 10, p. 898.

MELIS G. - MICELI R., *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle Direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 2, 2, p. 111.

MERINO JARA I., *Las facturas y los requisitos documentales para la deducción del IVA*, in *Tecnos. Colección de jurisprudencia práctica*, Madrid, 1991.

MERINO JARA I., *Facturas y registros. Requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

MERKX M., *VAT and Holding Companies: Position Finally Clear*, in *EC Tax Review*, 2016, 1, p. 49.

MERLO P., *Iva: fatture rubate o smarrite e diritto alla detrazione dell'imposta*, nota a Cass., 16 settembre 2003, n. 13605, in *Il fisco*, 2006, 25, p. 3870.

MERLO P., *La "detrazione" non è ammessa se chi ha emesso la fattura ha violato le regole contabili*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 16 settembre 2003, n. 13605, in *Il fisco*, 2009, 24, p. 3913.

MICELI R. - MELIS G., *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle Direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 2, 2, p. 111.

MOLEK P. - ABECASIS T. - MOTA R. A., *Seminar on VAT on Financial Services at the University of Lisbon*, in *Intertax*, 2011, 39, 2, p. 98.

MØLLER EGGERT M., *On the Value-Added Tax in Denmark and the European Economic Community and the Reinassance of Tax Neutrality*, in *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. 21, Amsterdam, 1967, p. 431.

MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012.

MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'iva, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in *I principi europei di diritto tributario*, a cura di Di Pietro A. – Tassani T., Padova, 2013, p. 269 ss.

MOTA R. A. - MOLEK P. - ABECASIS T., *Seminar on VAT on Financial Services at the University of Lisbon*, in *Intertax*, 2011, 39, 2, p. 98

MULEO S., *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 16 settembre 2003, n. 13605, in *Corr. trib.*, 2010, 10, p. 745.

MURGIA R., *Il rinvio pregiudiziale interpretativo davanti alla Corte di giustizia della CE*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, p. 441.

NATHOENI S. - BERNAERTS Y., *The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT*, in *EC Tax Review*, 2011, 6, p. 291.

NUCERA V., *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010.

NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.

OLIVIERI S., *Sulla sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una operazione e il complesso delle attività di un soggetto passivo*, nota a CGCE 21 febbraio 2013 (C-104/12), in *Le Società*, 2013, 4, p. 480.

PACE A., *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro F., Torino, 2001.

PACE A., *La detrazione dell'Iva sulle importazioni da parte dell'importatore non proprietario*, nota a Cass., 23 maggio 2001, n. 7016, in *Giur. it.*, 2001, 1, p. 12.

PADOVA R., *Uniformità interpretativa delle norme comunitarie. L'obbligo imposto al giudice interno dall'art. 177 Trattato Ce*, in *Giur. it.*, 1983, I, p. 718 ss..

PANUCCIO V., voce *Fattura*, in *Enc. Dir.*, XVI, Milano, 1967, p. 1018.

PAPIS M., *The right of a partnership to deduct input VAT paid in respect of preparatory activities conducted by future partners a commentary on Case C-280/10 Polski Trawertyn*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2012, 1, 1, p. 99.

PAPPAPICCO M., *La detrazione Iva da parte delle società immobiliari: una sentenza da chiarire*, nota a Cass. Civ., Sez. V, 17 febbraio 2006, n. 3518, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 2, p. 59.

PARLAND E. - LINDBLAD M., *Tax Treatment of Transaction Costs*, in *European Taxation*, 2013, 4, p. 158.

PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977.

PHILPOTT R., *Input Tax*, in *VAT Digest*, 2010, 80, p. 3.

PICCOLO C., *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, nota a CGCE 21 febbraio 2006 (causa C-255/02), in *Rass. trib.*, 2006, 3, p. 1040.

PILCZER J. S., *La «nationalisation» du prorata de déduction à la lumière des principes de neutralité, de territorialité et de sécurité juridique*, in *Revue des affaires européennes*, 2013, 4, p. 815.

PISTONE P., *Rassegna critica della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di imposta sul valore aggiunto*, Relazione al IX convegno annuale italo-tedesco, Sirmione, 12-13 ottobre 2001, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 2, p. 137.

POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, nota a CGCE 21 febbraio 2006 (causa C-255/02), in *Riv. dir. trib.*, 2006, 5, 4, p. 122.

PREZIOSO F., *Riflessioni sugli effetti delle sentenze interpretative della Corte di giustizia sul sistema delle garanzie dei diritti fondamentali vigente nel nostro ordinamento*, in *Giur. cost.*, 2000, p. 2928.

RAGGI N., *L'errata contabilizzazione di operazioni soggette a reverse charge non giustifica il recupero dell'Iva. Sulle sanzioni l'ultima parola spetta al giudice nazionale*, nota a CGCE 8 maggio 2008 (cause riunite C-95/07 e C-96/07), in *Dir. prat. trib.*, 2008, 4, 2, p. 1141.

RAMSDAHL JENSEN D. - STENSGAARD H., *The direct and immediate link test regarding deduction of input VAT: a consumption based test versus an economic based test?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2014, 3, 2, p. 71.

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012.

REMO D., *Anteriorità della nomina del rappresentante fiscale rispetto all'effettuazione dell'operazione da cui origina il credito del non residente: una discutibile decisione della S.C.*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 10, p. 860.

REND AHL P., *The Functionality of VAT A Swedish Perspective*, in *Intertax*, 2016, 44, 4, p. 341.

RICHARDS G., *Legislative Comment - Finance Act notes: Schedule 8: Lennartz provisions*, in *British Tax Review*, 2011, 1, p. 65.

SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 1043.

SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 2, 1, p. 135.

SALVINI L., *Commento all'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Commentario breve alle leggi tributarie IVA e imposte sui trasferimenti*, tomo IV, a cura di Marongiu G., Padova, 2011.

SEPULCHRE V., *Les exclusions de déduction de la T.V.A. et la revente de biens*, in *Revue générale de fiscalité*, 2002, 12, p. 303.

SERANDOUR Y., *La déduction de la TVA par l'entreprise préparatoire selon la CJCE*, nota a CGCE 29 aprile 2004 (C-137/02), in *Droit fiscal*, 2004, n. 27, comm. 603

SERANDOUR Y., *Cessation d'activité et déduction de la TVA*, in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 164.

SERANDOUR Y., *Époux indivisaires et déduction de la TVA*, nota a CGCE 21 aprile 2005 (C-25/03), in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 166.

SERANDOUR Y., *La déduction de TVA annulable par rétroactivité de la loi*, nota a CGCE 26 aprile 2005 (causa C-376/02), in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 170.

SERANDOUR Y., *La déductibilité de la TVA ayant grevé les frais d'émission d'actions*, nota a CGCE 26 maggio 2005 (C-465/03), in *Lexbase hebdo*, 2005, n. 172.

SERANDOUR Y., *Déductibilité de la TVA*, in *L'année fiscale 2006*, Presses universitaires de France, 2006.

SMITH P., *VAT and non-business use post-Tijmens*, nota a CGCE 14 luglio 2005 (C-434/03), in *Tax Adviser*, 2006, 5, p. 28.

STANCATI G., *Sulla detraibilità dell'IVA assolta da una holding mista sulle spese sostenute in occasione dell'acquisizione di partecipazioni o della cessione di azioni*, nota a CGCE 27 settembre 2001 (C-16/00) in *Giur. it.*, 2002, p. 12.

STENSGAARD H. - RAMSDAHL JENSEN D., *The direct and immediate link test regarding deduction of input VAT: a consumption based test versus an economic based test?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2014, 3, 2, p. 71.

STEVANATO D., *La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. 313/97*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 939.

SWINKELS J. J. P., *Asset Labelling for VAT Purposes*, in *International VAT Monitor*, 2006, 1, p. 8.

SWINKELS J. J. P., *Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2009, 2, p. 111.

TASSANI T., *Detrazione IVA ed attività economiche preparatorie nell'esperienza comunitaria e nel sistema italiano*, in *Giur. imp.*, 2000, 4 - 5, 5, p. 1124.

TASSANI T., *Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale dell'Iva*, nota a CGCE 29 ottobre 2009 (causa C-29/08), in *Riv. dir. trib.*, 2010, 2, 4, p. 49.

TERRA B - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam, 2013.

TERRA B - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam, 2016.

TESAURO F., *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1466.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2016.

TESAURO G., *Diritto comunitario*, III ed., Padova, 2003.

THEISSEN A. - VAN STEENWINCKEL J., *VAT Treatment of Conveyances of Buildings and the Land on Which They Stand*, in *VAT Monitor*, 2001, 1, p. 25.

THIRION B., *Droit a deduction de la TVA : le concept du "lien direct et immédiat": un principe a geometrie variable?*, in *Revue générale de fiscalité*, 2004, 12, p. 22.

TURCHET C., *La detrazione iva e la nozione di inerenza nelle attività preparatorie*, nota a Cass., 12 aprile 2004, n. 8583, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 3, 2, p. 527.



UBERTAZZI G.M., *La Corte di giustizia delle Comunità europee e il suo dovere di conformarsi alle sue precedenti decisioni ex art. 177*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1977, p. 500.

VAN DOESUM A. - VAN KESTEREN H. - VAN NORDEN G. J., *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, in *EC Tax Review*, 2010, 2, p. 62.

VAN DOESUM A. D. - VAN NORDEN G. J., *The Right to Deduct under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2011, 5, p. 323.

VAN DOESUM A. - VAN NORDEN G. J., *A European VAT Law Perspective on the Right of Deduction of Input VAT Related to Taxed, Exempt and/or Non-taxable Transactions*, atti di conferenza, reperibile all'indirizzo <http://www.box.net/shared/s13evqyo0gtc61t4i056>.

VAN KESTEREN H. - VAN DOESUM A. - VAN NORDEN G. J., *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, in *EC Tax Review*, 2010, 2, p. 62.

VAN NORDEN G. J. - VAN KESTEREN H. - VAN DOESUM A., *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, in *EC Tax Review*, 2010, 2, p. 62.

VAN NORDEN G. J. - VAN DOESUM A. D., *The Right to Deduct under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2011, 5, p. 323.

VAN STEENWINCKEL J. - THEISSEN A., *VAT Treatment of Conveyances of Buildings and the Land on Which They Stand*, in *VAT Monitor*, 2001, 1, p. 25.

WATSON J. - CARTWRIGHT T. - DIXON E., *A Recipe for Chaos*, in *International VAT Monitor*, 2010, 3, p. 183.

WATSON J., *A Little Light on Transaction Fees under UK VAT Law*, in *International VAT Monitor*, 2013, 4, p. 228.

WIDMANN W., *Auswirkungen des Verbots nationaler Vorsteuerabzugsbeschränkungen durch den EuGH auf das deutsche Umsatzsteuerrecht - Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 19. 9. 2000, Rs. C-177-99*, in *DStR*, 2000, p. 1989.

*Indice della giurisprudenza*

*Corte di Giustizia*

Corte di Giustizia, 19 gennaio 1982, C-8/81, *Becker*.

Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*.

Corte di Giustizia, 26 febbraio 1986, C-152/84, *Marshall*.

Corte di Giustizia, 8 marzo 1988, C-165/86, *Intiem*.

Corte di Giustizia, 14 luglio 1988, cause riunite C-123/87 e C-330/87, *Léa Jeunehomme e Société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI"*.

Corte di Giustizia, 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione/Francia*.

Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, C-342/87, *Genius Holding*.

Corte di Giustizia, 11 luglio 1991, C-97/90, *Lennartz*.

Corte di Giustizia, 20 ottobre 1993, C-10/92, *Balocchi*.

Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*.

Corte di Giustizia, 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*.

Corte di Giustizia, 4 ottobre 1995, C-291/92, *Armbrecht*.

Corte di Giustizia, 26 ottobre 1995, C-144/94, *Italitica*.

Corte di Giustizia, 29 febbraio 1996, C-110/94, *Inzo in liquidazione*.

Corte di Giustizia, 20 giugno 1996, C-155/94, *Wellcome Trust*.

Corte di Giustizia, 26 settembre 1996, C-230/94, *Penate Enkler*.

Corte di Giustizia, 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf contro Finanzamt Köln-West*.

Corte di Giustizia, 25 giugno 1997, C-45/95, *Commissione/Italia*.

Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenbeide e A.*

Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*.

Corte di Giustizia, 3 dicembre 1998, C-381/97, *Belgocodex*.

Corte di Giustizia, 7 settembre 1999, C-216/97, *Gregg*.

Corte di Giustizia, 5 ottobre 1999, C-305/97, *Roy Scot contro Commissioners of Customs Excise*.

Corte Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *Gabalfria e A.*

Corte Giustizia, 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*.

Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-396/98, *Schloßstraße GbR*.

Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, C-400/98, *Breitsohl*.

Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, *Amplafance SA e Sanofi Synthelabo*.

Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*.

Corte di Giustizia, 14 novembre 2000, C-142/99, *Floridienne e Berginvest*.

Corte di Giustizia, 22 febbraio 2001, C-408/98, *Abbey National*.

Corte di Giustizia, 8 marzo 2001, C-415/98, *Bakcsi*.  
Corte di Giustizia, 1 aprile 2001, C-90/02, *Bockemühl*.  
Corte di Giustizia, 27 settembre 2001, C-16/00, *Cibo Participations*.  
Corte di Giustizia, 11 ottobre 2001, C-267/99, *Adam*.  
Corte di Giustizia, 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione/Italia*.  
Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, C-338/98, *Commissione delle Comunità europee contro Regno dei Paesi Bassi*.  
Corte di Giustizia, 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol e Stadler*.  
Corte di Giustizia ord., 17 ottobre 2003, C-35/02, *Markus Vogel*.  
Corte di Giustizia, 23 ottobre 2003, C-109/02, *Commissione/Germania*.  
Corte di Giustizia, 6 novembre 2003, cause riunite C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou e A.*.  
Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-137/02, *Faxworld*.  
Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*.  
Corte di Giustizia, 16 settembre 2004, C-382/02, *Cimber Air*.  
Corte di Giustizia, 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, *Linneneber e Akritidis*.  
Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, C-32/03, *I/S Fini H*.  
Corte di Giustizia, 21 aprile 2005, C-25/03, *HE*.  
Corte di Giustizia, 26 aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*.  
Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*.  
Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-498/03, *Kingcrest Associates e Montecello*.

Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-536/03, *António Jorge*.

Corte di Giustizia, 2 giugno 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen contro Staatssecretaris van Financiën*.

Corte di Giustizia, 14 luglio 2005, C-434/03, *P. Charles e T.S. Charles-Tijmens*.

Corte di Giustizia, 6 ottobre 2005, C-204/03, *Commissione / Spagna*.

Corte di Giustizia, 6 ottobre 2005, C-243/03, *Commissione / Francia*.

Corte di Giustizia, 8 dicembre 2005, C-280/04, *Jyske Finans*.

Corte di Giustizia, 12 gennaio 2006, C-246/04, *Turn-und Sportunion Waldburg*.

Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*.

Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-419/02, *Bupa Hospitals*.

Corte di Giustizia, 30 marzo 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*.

Corte di Giustizia, 27 aprile 2006, cause riunite C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*.

Corte di Giustizia, ordinanza 6 luglio 2006, cause riunite C-18/05 e C-155/05, *Salus*.

Corte di Giustizia, 14 settembre 2006, C-72/05, *Wollny*.

Corte di Giustizia, 8 febbraio 2007, C-435/05, *Investrand*.

Corte di Giustizia, 28 giugno 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies*.

Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, C-409/04, *Teleos e A.*

Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, C-146/05, *Coll  *.

Corte di Giustizia, 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*.

Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*.

Corte di Giustizia, 10 luglio 2008, C-25/07, *Sosnomska*.

Corte di Giustizia, 16 settembre 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council e A..*

Corte di Giustizia, 11 dicembre 2008, C-371/07, *Danfoss e AstraZeneca*.

Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, C-488/07, *Royal bank of Scotland*.

Corte di Giustizia, 22 dicembre 2008, C-414/07, *Magoora sp.   . o..*

Corte di Giustizia, 12 febbraio 2009, C-515/07, *VNLTO*.

Corte di Giustizia, 23 aprile 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*.

Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-29/08, *Skatteverket contro AB SKF*.

Corte di Giustizia, 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*.

Corte di Giustizia, 15 aprile 2010, cause riunite C-538/08 e C-33/09, *X Holding BV e Oracle Nederland BV*.

Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*.

Corte di Giustizia, 22 dicembre 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*.

Corte di Giustizia, 28 luglio 2011, C-274/10, *Commissione/Ungheria*.

Corte di Giustizia, 8 novembre 2011, C-338/98, *Commissione / Paesi Bassi*.

Corte di Giustizia, 10 novembre 2011, cause riunite C-259/10 e C-260/10, *Rank Group*.

Corte di Giustizia, 1 marzo 2012, C-280/10, *Polski Travertyn*.

Corte di Giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e 140/11, *Mahagében e Dávid*.

Corte di Giustizia, 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS Bulgaria Transport*.

Corte di Giustizia, 19 luglio 2012, C-44/11, *Deutsche Bank AG*.

Corte di Giustizia, 15 novembre 2012, C-174/11, *Ines Zimmermann*.

Corte di Giustizia, 19 dicembre 2012, C-549/11, *Orfey Bulgaria EOOD*.

Corte di Giustizia, 31 gennaio 2013, C-642/11, *Stroy trans*.

Corte di Giustizia, 31 gennaio 2013, C-643/11, *LVK*.

Corte di Giustizia, 7 marzo 2013, C-424/11, *Wheels Common Investment Fund Trustees e A.*.

Corte di Giustizia, 18 luglio 2013, C-26/12, *PPG Holdings*.

Corte di Giustizia, 12 settembre 2013, C- 388/11, *Le Crédit Lyonnais*.

### *Corte di Cassazione*

Corte di Cassazione, 17 maggio 1984, n. 3055.

Corte di Cassazione, 7 settembre 1990, n. 9240.

Corte di Cassazione, 24 luglio 1991, n. 8265.



Corte di Cassazione, 4 febbraio 1992, n. 1212.

Corte di Cassazione, 19 marzo 1992, n. 3419.

Corte di Cassazione, 19 maggio 1992, n. 5981.

Corte di Cassazione, 23 giugno 1992, n. 7683.

Corte di Cassazione, 13 agosto 1992, n. 9554.

Corte di Cassazione, 5 ottobre 1992, n. 10919.

Corte di Cassazione, 5 luglio 1995, n. 422.

Corte di Cassazione, 26 settembre 1995, n. 10174.

Corte di Cassazione, 19 gennaio 1996, n. 422.

Corte di Cassazione, 11 aprile 1996, n. 3406.

Corte di Cassazione, 10 maggio 1996, n. 4407.

Corte di Cassazione, 2 ottobre 1996, n. 8602.

Corte di Cassazione, 20 gennaio 1997, n. 544.

Corte di Cassazione, 11 dicembre 1997, n. 12509.

Corte di Cassazione, 25 febbraio 1998, n. 2063.

Corte di Cassazione, 28 agosto 1998, n. 8083.

Corte di Cassazione, 12 gennaio 1999, n. 236.

Corte di Cassazione, 14 dicembre 1999, n. 14016.

Corte di Cassazione, 21 dicembre 1999, n. 14530.

Corte di Cassazione, 4 gennaio 2000, n. 18.

Corte di Cassazione, 4 febbraio 2000, n. 1204.

Corte di Cassazione, 10 aprile 2000, n. 4517.

Corte di Cassazione, 20 giugno 2000, n. 457.

Corte di Cassazione, 17 gennaio 2001, n. 634.

Corte di Cassazione, 27 gennaio 2001, n. 1181.

Corte di Cassazione, 9 febbraio 2001, n. 1823.

Corte di Cassazione, 24 febbraio 2001, n. 2729.

Corte di Cassazione, 24 febbraio 2001, n. 2739.

Corte di Cassazione, 4 marzo 2001, n. 5182.

Corte di Cassazione, 9 aprile 2001, n. 5302.

Corte di Cassazione, 26 aprile 2001, n. 6083.

Corte di Cassazione, 23 maggio 2001, n. 7016.

Corte di Cassazione, 1 giugno 2001, n. 7418.

Corte di Cassazione, 25 giugno 2001, n. 8656.

Corte di Cassazione, 19 luglio 2001, n. 2779.

Corte di Cassazione, 3 agosto 2001, n. 10646.

Corte di Cassazione, 22 ottobre 2001, n. 12878.

Corte di Cassazione, 5 novembre 2001, n. 13662.

Corte di Cassazione, 6 novembre 2001 n. 13738.

Corte di Cassazione, 3 dicembre 2001, n. 15228.

Corte di Cassazione, 18 gennaio 2002, n. 523.

Corte di Cassazione, 28 gennaio 2002, n. 1029.

Corte di Cassazione, 3 maggio 2002, n. 6341.  
Corte di Cassazione, 3 maggio 2002, n. 6352.  
Corte di Cassazione, 5 luglio 2002, n. 9806.  
Corte di Cassazione, 25 ottobre 2002, n. 15063.  
Corte di Cassazione, 6 dicembre 2002, n. 17394.  
Corte di Cassazione, 9 dicembre 2002, n. 17514.  
Corte di Cassazione, 18 febbraio 2003, n. 2420.  
Corte di Cassazione, 26 marzo 2003, n. 4419.  
Corte di Cassazione, 9 aprile 2003, n. 5599.  
Corte di Cassazione, 23 maggio 2003, n. 8153.  
Corte di Cassazione, 5 giugno 2003, n. 8959.  
Corte di Cassazione, 3 luglio 2003, n. 10491.  
Corte di Cassazione, 16 luglio 2003, n. 11109.  
Corte di Cassazione, 16 settembre 2003, n. 13605.  
Corte di Cassazione, 19 dicembre 2003, n. 19495.  
Corte di Cassazione, 2 febbraio 2004, n. 1863.  
Corte di Cassazione, 14 luglio 2004, n. 13056.  
Corte di Cassazione, 20 agosto 2004, n. 16477.  
Corte di Cassazione, 4 febbraio 2005, n. 2300.  
Corte di Cassazione, 16 marzo 2005, n. 5739.  
Corte di Cassazione, 12 luglio 2005, n. 14660.

Corte di Cassazione, 8 agosto 2005, n. 16702.

Corte di Cassazione, 23 agosto 2005, n. 17158.

Corte di Cassazione, 2 dicembre 2005, n. 26290.

Corte di Cassazione, 21 dicembre 2005, n. 16896.

Corte di Cassazione, 21 dicembre 2005, n. 28333.

Corte di Cassazione, 23 dicembre 2005, n. 28721.

Corte di Cassazione, 23 dicembre 2005, n. 28723.

Corte di Cassazione, 26 gennaio 2006, n. 1592.

Corte di Cassazione, 10 febbraio 2006, n. 2939.

Corte di Cassazione, 10 febbraio 2006, n. 2957.

Corte di Cassazione, 17 febbraio 2006, n. 3518.

Corte di Cassazione, 24 febbraio 2006, n. 4230.

Corte di Cassazione, 23 marzo 2006, n. 6511.

Corte di Cassazione, 12 aprile 2006, n. 8583.

Corte di Cassazione, 12 aprile 2006, n. 8590.

Corte di Cassazione, 26 aprile 2006, n. 17078.

Corte di Cassazione, 26 aprile 2006, n. 17079.

Corte di Cassazione, 17 maggio 2006, n. 11584.

Corte di Cassazione, 22 maggio 2006, n. 12012.

Corte di Cassazione, 12 luglio 2006, n. 15808.

Corte di Cassazione, 26 luglio 2006, n. 17067.

Corte di Cassazione, 6 settembre 2006, n. 19204.  
Corte di Cassazione, 29 settembre 2006, n. 21233.  
Corte di Cassazione, 16 ottobre 2006, n. 22114.  
Corte di Cassazione, 24 gennaio 2007, n. 1577.  
Corte di Cassazione, 2 febbraio 2007, n. 2292.  
Corte di Cassazione, 5 febbraio 2007, n. 2448.  
Corte di Cassazione, 5 marzo 2007, n. 4986.  
Corte di Cassazione, 12 marzo 2007, n. 5712.  
Corte di Cassazione, 16 marzo 2007, n. 6194.  
Corte di Cassazione, 16 aprile 2007, n. 8964.  
Corte di Cassazione, 9 maggio 2007, n. 10608.  
Corte di Cassazione, 16 maggio 2007, n. 11208.  
Corte di Cassazione, 27 luglio 2007, n. 16730.  
Corte di Cassazione, 31 luglio 2007, n. 16896.  
Corte di Cassazione, 29 agosto 2007, n. 18219.  
Corte di Cassazione, 19 ottobre 2007, n. 21947.  
Corte di Cassazione, 14 maggio 2008, n. 12036.  
Corte di Cassazione, 21 maggio 2008, n. 12913.  
Corte di Cassazione, 31 luglio 2008, n. 20752.  
Corte di Cassazione, 9 febbraio 2009, n. 21457.  
Corte di Cassazione, 27 febbraio 2009, n. 4813.

Corte di Cassazione, 13 marzo 2009, n. 6127.

Corte di Cassazione, 13 marzo 2009, n. 6134.

Corte di Cassazione, 20 marzo 2009, n. 6784.

Corte di Cassazione, 17 aprile 2009, n. 9108.

Corte di Cassazione, 30 aprile 2009, n. 10079.

Corte di Cassazione, 30 aprile 2009, n. 10136.

Corte di Cassazione, 21 dicembre 2009, n. 26851.

Corte di Cassazione, 12 gennaio 2010, n. 281.

Corte di Cassazione, 13 gennaio 2010, n. 355.

Corte di Cassazione, 27 gennaio 2010, n. 1650.

Corte di Cassazione, 17 febbraio 2010, n. 3706.

Corte di Cassazione, 17 febbraio 2010, n. 3707.

Corte di Cassazione, 10 marzo 2010, n. 5753.

Corte di Cassazione, 5 maggio 2010, n. 10819.

Corte di Cassazione, 28 luglio 2010, n. 17588.

Corte di Cassazione, 10 novembre 2010, n. 22851.

Corte di Cassazione, 14 gennaio 2011, n. 805.

Corte di Cassazione, 14 gennaio 2011, n. 806.

Corte di Cassazione, 25 febbraio 2011, n. 4628.

Corte di Cassazione, 2 marzo 2011, n. 5063.

Corte di Cassazione, 31 marzo 2011, n. 7344.

Corte di Cassazione, 31 marzo 2011, n. 7354.  
Corte di Cassazione, 15 aprile 2011, n. 8692.  
Corte di Cassazione, 5 maggio 2011, n. 9840.  
Corte di Cassazione, 27 maggio 2011, n. 11737.  
Corte di Cassazione, 8 giugno 2011, n. 12444.  
Corte di Cassazione, 5 luglio 2011, n. 14808.  
Corte di Cassazione, 30 settembre 2011, n. 20040.  
Corte di Cassazione, 26 ottobre 2011, n. 22250.  
Corte di Cassazione, 25 novembre 2011, n. 24912.  
Corte di Cassazione, 13 luglio 2012, n. 11951.  
Corte di Cassazione, 13 luglio 2012, n. 11953.  
Corte di Cassazione, 20 luglio 2012, n. 12663.  
Corte di Cassazione, 26 ottobre 2012, n. 18425.  
Corte di Cassazione, 14 novembre 2012, n. 19865.  
Corte di Cassazione, 30 novembre 2012, n. 21397.  
Corte di Cassazione, 14 dicembre 2012, n. 23066.  
Corte di Cassazione, 14 dicembre 2012, n. 23067.  
Corte di Cassazione, 10 gennaio 2013, n. 420.  
Corte di Cassazione, 22 febbraio 2013, n. 4531.  
Corte di Cassazione, 20 marzo 2013, n. 6930.  
Corte di Cassazione, 28 giugno 2013, n. 16341.

Corte di Cassazione, 11 dicembre 2013, n. 27691.

Corte di Cassazione, 13 dicembre 2013, n. 27908.

Corte di Cassazione, 14 febbraio 2014, n. 3459.

Corte di Cassazione, 21 marzo 2014, n. 6657.

Corte di Cassazione, 9 maggio 2014, n. 10064.

Corte di Cassazione, 17 dicembre 2014, n. 26503.